
Tesis *selectas*

Previsión social, conozca algunos criterios judiciales respecto a esta deducción

Los gastos de previsión social son una de las deducciones que mayor número de requisitos ameritan en la Ley del ISR, lo cual tiene como fin evitar que bajo este concepto se pague el salario a los trabajadores, y con ello abatir el ISR que el empleador debe retener al trabajador por el salario que percibe, dado que estas prestaciones se encuentran, con ciertas limitantes, exentas del pago de dicho impuesto.

Otro aspecto por considerar es que la Ley del ISR vigente a partir del 1o. de enero de 2002 dispone requisitos específicos para la previsión que se otorga a los trabajadores de confianza y para los demás trabajadores, los cuales en una reforma posterior se refieren a trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, con lo que no necesariamente se ha contribuido a aclarar los aspectos controvertidos ni a facilitar el cumplimiento de los requisitos señalados, y ello ha derivado en controversias de interpretación entre los contribuyentes y la autoridad, que han tenido que ser dirimidas por los tribunales.

Los criterios judiciales infieren en las reformas que la legislación fiscal ha verificado, y en el caso que nos ocupa esto se puede comprobar en la inclusión del concepto de previsión social en la Ley del ISR vigente a partir del ejercicio de 2002, mismo que ya había sido señalado previamente mediante un criterio jurisprudencial conformado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de rubro "RENTA, IMPUESTO SOBRE LA, GASTO DE PREVISION SOCIAL. CONCEPTO".

Al respecto, hemos efectuado una recopilación de los criterios judiciales que se han emitido relativos a la regulación vigente a partir de 2002, en la que se comentan los antecedentes y en su caso, las repercusiones que su emisión ha tenido en la legislación; también, se comentan los criterios que se emitieron en relación con la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y que por su contenido y analogía con la disposición vigente pueden resultar de utilidad en caso de duda.

Prestaciones de naturaleza análoga

Conforme a la fracción VI del artículo 109 de la Ley del ISR, no se pagará este impuesto por la obtención de los ingresos percibidos con motivo de subsidios por incapaci-

dad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

En virtud de esta disposición, si el empleador decide dar a sus trabajadores una prestación diversa a las expresamente enunciadas, deberá ser de naturaleza análoga a las señaladas a fin de que represente un ingreso exento para el trabajador; sin embargo, el criterio del empleador respecto a la naturaleza análoga de la prestación que otorgue puede que no coincida con la apreciación de la autoridad, y entonces tendrá que intervenir la autoridad judicial para dirimir la controversia; es el caso de las erogaciones a las que se refieren las siguientes tesis:

GASTOS DE PREVISION SOCIAL ANALOGOS. NO LO SON, LOS REALIZADOS POR UNA EMPRESA CON MOTIVO DE UNA CENA NAVIDEÑA, RIFAS Y REGALOS A FAVOR DE LOS TRABAJADORES DE LA MISMA. *Del contenido del artículo 24 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende cuáles son los gastos de previsión social que pueden ser deducibles, señalándose en tal dispositivo aquellos de naturaleza análoga: por lo tanto, si un contribuyente realiza gastos relativos a una cena anual, rifas y regalos a sus trabajadores, no resulta procedente su deducción, ya que por su propia naturaleza dichos gastos no son de aquellos que tengan como finalidad la de proporcionar un bienestar para los trabajadores o sus familias, procurando con ello un mejor nivel de vida, como en todo caso lo son los gastos de previsión social que establece el numeral en comento.*

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (TFF) de marzo de 1995.

PREVISION SOCIAL. LOS GASTOS EFECTUADOS EN CONCEPTO DE AYUDA ECONOMICA PARA LA RENTA DE CASA-HABITACION Y TRANSPORTE, A FAVOR DE LOS TRABAJADORES, TIENEN ESTA NATURALEZA JURIDICA. *Teniendo presente que son de previsión social las prestaciones de carácter general otorgadas por el patrón a sus trabajadores, si tienen como finalidad proporcionar a éstos y a sus familiares la satisfacción de sus necesidades esenciales y la po-*

sibilidad de superación del nivel de vida, es indiscutible que la ayuda económica para el pago de renta de casa-habitación y transporte tienen la naturaleza jurídica de gastos de previsión social, siendo similares a las previstas expresamente en el artículo 77, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 1981; en consecuencia, las percepciones en cita no son objeto del Impuesto sobre la Renta, sino de la exención establecida en el numeral antes mencionado.

Revista del TFF, noviembre de 1990, página 54.

Es importante resaltar que el artículo 137 del Reglamento de la Ley del ISR dispone que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

PREVISION SOCIAL. LOS GASTOS EFECTUADOS POR CONCEPTO DE AYUDA ECONOMICA PARA ALIMENTOS A FAVOR DE LOS TRABAJADORES TIENEN ESTA NATURALEZA JURIDICA. *Teniendo presente que son de previsión social las prestaciones de carácter general otorgadas por el patrón a sus trabajadores, si tienen como finalidad proporcionar a éstos y a sus familias la satisfacción de sus necesidades esenciales y la posibilidad de superación del nivel de vida, es indiscutible que la ayuda económica para alimentos tienen la naturaleza jurídica de gastos de previsión social, siendo similares a las previstas en los artículos 26, fracción VII, y 49, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1980; en consecuencia, las percepciones aludidas no son objeto del Impuesto sobre la Renta, sino de la exención establecida en los numerales antes mencionados.*

Revista del TFF, abril de 1986, página 876.

Las tesis transcritas hacen referencia a la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001;¹ sin embargo, consideramos que su contenido puede ser de interés y aclara ciertos aspectos, dado que el artículo 109, fracción VI, de la Ley del ISR vigente sigue haciendo referencia a prestaciones de naturaleza análoga. Respecto al criterio que el tribunal sostiene en las tesis de referencia, se puede apreciar que les concede tal naturaleza a las prestaciones que tengan como finalidad proporcionar al trabajador y a sus familiares la satisfacción de sus necesidades esenciales y la posibilidad de superación del nivel de vida.

Nota

1. *En esta ley, los requisitos para la deducibilidad de las erogaciones de previsión social están previstos en la fracción XII del artículo 24, y la exención para el trabajador está contenida en la fracción VI del artículo 77.*

Es de considerar que posteriormente, la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostuvo que la ayuda para ali-

mentación, renta, vestido y transporte no constituyen gastos de naturaleza análoga a los de previsión social enunciados en la Ley del ISR; dicho criterio es el que se contiene en la siguiente tesis aislada:

CONCEPTOS DE AYUDA PARA RENTA, ALIMENTOS, TRANSPORTE Y ROPA. NO CONSTITUYEN GASTOS DE NATURALEZA ANALOGA A LOS GASTOS DE PREVISION SOCIAL. *El artículo 24, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1998 precisa sólo diez conceptos de gastos deducibles como previsión social y ellos son: 1) jubilaciones, 2) fallecimientos, 3) invalidez, 4) servicios médicos y hospitalarios, 5) subsidios por incapacidad, 6) becas educacionales, 7) fondos de ahorro, 8) guarderías infantiles, 9) actividades culturales y 10) actividades deportivas; de los diez conceptos antes precisados, esta Juzgadora deduce que los conceptos enumerados en los incisos 1) al 5) son propiamente los gastos conocidos como "de previsión", toda vez que los mismos tienen una finalidad, fácilmente entendible de "prevenir", tanto la continuidad en el ingreso económico del trabajador y su familia que de él depende, como el prevenirle un gasto extraordinario por situaciones, también extraordinarias, que se pueden dar en su vida normal, dichas situaciones son la jubilación, el fallecimiento, la invalidez, el pago de servicios médicos u hospitalarios, alguna incapacidad; con relación a tales conceptos no existe analogía alguna respecto a los conceptos que la actora quiere encuadrar en este mismo rubro consistente en ayuda para alimentación, renta, ropa y transporte; y a que dichos gastos no tienen la finalidad de prevención que los primeros cinco aquí enumerados sí comparten. En igualdad de condiciones, los últimos cinco conceptos están referidos a necesidades de educación, seguridad económica (ahorro), cuidado de los hijos pequeños y actividades que se relacionan con el buen desarrollo físico y social de la persona (actividades deportivas y culturales); pero tales conceptos nada tienen de analogía con los gastos indispensables para sufragar las necesidades básicas en el orden material, como lo son los gastos de alimentación, vestido, transporte y habitación, por lo que estos últimos no pueden ser considerados gastos de previsión social.*

Revista No. 29 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tomo II, quinta época, año III, mayo de 2003, páginas 545 y 546.

Juicio No. 3023/99-03-01-1. Resuelto por la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 15 de mayo de 2001. Unanimidad de votos.

Vales de despensa, se consideran gastos de previsión social, incluso cuando se otorguen en efectivo

La falta de precisión del concepto de prestaciones de naturaleza análoga, permite cierta discrecionalidad a la au-

toridad respecto a qué prestaciones tienen esta característica y cuáles no; uno de estos casos fue la relativa a los vales de despensa, mismos que en principio no fueron considerados por la autoridad como una prestación de previsión social; sin embargo, las impugnaciones que los contribuyentes hicieron de tal criterio ante la Corte propiciaron que se conformara la siguiente jurisprudencia:

VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISION SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCION, CONFORME AL ARTICULO 24, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *El concepto de previsión social comprende, por una parte, la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades de orden económico del trabajador y su familia, ante la imposibilidad material para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo y, en una acepción complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través de la concesión de otros satisfactores con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida. Ahora bien, del examen de las razones que llevaron al legislador a reformar el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta mil novecientos ochenta, en términos muy similares a los que prevé la legislación vigente, así como del análisis de las prestaciones otorgadas a los trabajadores que conforme a lo dispuesto por el artículo 24, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pueden considerarse deducibles de dicho tributo por constituir gastos de previsión social, se aprecia que el legislador consideró a ésta en su significado más amplio, es decir, no solamente como la satisfacción de contingencias y necesidades futuras, sino en su perfil de lograr el bienestar integral del trabajador a través del mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia. Por tanto, como los vales de despensa constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe, dado que no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines, con lo cual se cumple el mismo objetivo económico que con las prestaciones expresamente previstas en la ley como gastos de previsión social, debe concluirse que dichos vales tienen una naturaleza análoga a aquéllas y, por ende, son igualmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones previstos en la propia norma, sin que la circunstancia de que sean recibidos con motivo de la prestación de un servicio personal conlleve a atribuirles el carácter de ingreso gravable, puesto que otras de las prestaciones contempladas como gastos de previsión social también son susceptibles de formar parte integrante del salario*

del trabajador, siendo que, con base en la aludida disposición legal, pueden también ser deducibles del impuesto sobre la renta hasta por el límite previsto en la parte final del artículo 77 del citado ordenamiento tributario, el cual tiende a salvaguardar el interés fiscal en el ejercicio de la deducción con motivo del otorgamiento de dichas prestaciones de previsión social.

Contradicción de tesis 20/96. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 2 de julio de 1997. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho. Tesis de jurisprudencia 39/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de dos de julio de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cinco votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, septiembre de 1997, tesis 2a./J. 39/97, página 371.

La jurisprudencia antes transcrita hizo que la autoridad lo manifestara en el siguiente criterio:

63/2001/ISR/ Vales de despensa

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia mediante la Contradicción de Tesis 20/96, emitida el 2 de julio de 1997, en la cual resuelve que los vales de despensa deben considerarse como prestaciones de naturaleza análoga a los gastos de previsión social.

Así, de conformidad con lo previsto en el artículo 77, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el importe de los vales de despensa que las empresas entreguen a sus trabajadores será un ingreso exento para el trabajador hasta el límite establecido en el último párrafo del citado artículo, y será un concepto deducible para el empleador en los términos del artículo 24, fracción XII de la misma ley.

Actualmente, la autoridad sigue sosteniendo lo mismo en el criterio "59/2004/ISR Vales de despensa. Son una erogación deducible para el empleador", el cual vincula esta prestación con el concepto de previsión social que la Ley del ISR señala hoy en su artículo 8o.

No obstante, persiste controversia cuando dicha prestación se otorga en efectivo y no en vales, ya que en este caso, la autoridad ha considerado que la cantidad que el empleador entrega por tal concepto es salario. Al efecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió un precedente en el que manifiesta que los pagos en efectivo designados como ayuda para despensa que se otorguen de manera general, deben considerarse como

prestaciones de previsión social. La tesis en la que se sustenta el criterio mencionado es la siguiente:

PAGOS EN EFECTIVO POR CONCEPTO DE DESPENSAS Y PREVISION SOCIAL MULTIPLE. SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta son deducciones autorizadas aquellas destinadas a los gastos de previsión social que la misma prevé, así como las de naturaleza análoga. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido, en la Jurisprudencia 2a./J.39/97 cuyo rubro es "VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISION SOCIAL, PARA EFECTOS DE SU DEDUCCION, CONFORME AL ARTICULO 24, FRACCION XII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", que el legislador consideró los gastos de previsión social en su significado más amplio para lograr el bienestar integral del trabajador, por lo que si los vales de despensa constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe, en cuanto no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, sino que puede destinarlos a satisfacer otras necesidades, entonces se cumple el mismo objetivo económico que con las prestaciones expresamente previstas en la ley como gastos de previsión social, por lo que debe concluirse que los vales tienen una naturaleza análoga a las prestaciones expresamente prevista en la Ley mencionada y por ende son igualmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, de donde se desprende que los pagos en efectivo que en concepto de Despensa y Previsión Social Múltiple se concedan de manera general a los trabajadores, son también prestaciones de previsión social de naturaleza análoga pues constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe y entonces cumplen el mismo objetivo económico que las prestaciones expresamente previstas en la Ley como gastos de previsión social que se otorgan en beneficio de los trabajadores y sus familiares dependientes o beneficiarios, que tengan por objeto elevar su nivel de vida, por lo que consecuentemente resultan deducibles y por ellos no habrá de pagarse el impuesto sobre la renta.*

Juicio No. 8238/02-17-07-4/352/03-S2-09-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 12 de agosto 2003, por unanimidad de 5 votos. Magistrado ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

(Tesis aprobada en sesión de 23 de septiembre de 2003)

Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no. 38, quinta época, año IV, febrero de 2004, página 118.

El criterio antes transcrito hace referencia a la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001; sin embargo, consideramos que puede aplicarse actualmente, dada la similitud que existe entre la regulación a la que se refiere y la vigente, aunque también debe advertirse que la autoridad tratará de evitar la aplicación de este criterio, debido a la repercusión que tiene en las retenciones de ISR de los trabajadores.

Límites para la previsión social, no son inconstitucionales

La Ley del ISR que entró en vigor el 1o. de enero de 2002 hacía referencia en la fracción XII de su artículo 31, a los requisitos que debían cumplir las prestaciones de previsión social que se otorgaran a los trabajadores, a fin de que fueran deducibles. Así, establecía que debían otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores, y ser las mismas para los trabajadores de confianza y para los otros trabajadores, y que en el caso de los trabajadores de confianza, el monto de las prestaciones de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, no debían exceder el 10% del total de las remuneraciones gravadas de esos trabajadores, así como del monto equivalente a un salario mínimo general del área geográfica del trabajador.

La limitante que la ley disponía para los trabajadores de confianza fue recurrida ante los tribunales, pues se consideraba que no respetaba los principios tributarios de equidad y proporcionalidad. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) conformó jurisprudencia en el sentido que dicha disposición respetaba los principios tributarios referidos, pues la diferencia que la legislación establecía en relación con los trabajadores de confianza fue con el fin de que no se les otorgaran prestaciones mayores, y con ello se lograra mayor equidad entre todos los trabajadores de una empresa. Las tesis jurisprudenciales en las que se sostiene el criterio comentado son las siguientes:

RENTA. EL ARTICULO 31, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR GASTOS DE PREVISION SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002). *El citado precepto que establece que las personas morales podrán deducir de sus ingresos acumulables los gastos de previsión social siempre y cuando cumplan determinados requisitos, a saber que: a) se trate de las prestaciones de previsión social a que se refiere el artículo 109, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta u otras análogas; b) se concedan de manera general en beneficio de todos los trabajadores de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo; c) se otorguen las mismas*

prestaciones de previsión social tanto a los trabajadores de confianza como a los que no tengan esa calidad; y, d) tratándose de aquéllos, el monto de dichas prestaciones, para que sean susceptibles de deducción, no podrá exceder del 10% del total de sus remuneraciones gravadas, sin que en ningún caso exceda del monto equivalente de un salario mínimo general del área geográfica correspondiente al trabajador, elevado al año, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior porque el artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, otorga un trato de igualdad tanto a las personas morales que realizan erogaciones por gastos de previsión social, como a los sujetos que prestan un servicio personal subordinado dentro de la empresa, los cuales gozan de las mismas prestaciones de previsión social; además, al establecer el monto máximo que es susceptible de disminuir de la base gravable, asegura un trato igual a todos los patrones que se encuentren dentro de este supuesto jurídico y, garantiza a todos los trabajadores que no habrá distinciones por ese concepto, tomando en consideración la categoría o funciones desarrolladas dentro de la empresa, sobre todo si se observa que la restricción señalada se refiere a los trabajadores de confianza, los cuales, generalmente, reciben mayores sueldos o salarios por los servicios prestados a diferencia de los de base, además de que la limitación en cuanto al monto que se prevé se actualizará en aquellos casos en que el trabajador tenga percepciones elevadas por sueldos y prestaciones, considerados estos conceptos de manera conjunta o individual, por lo que el legislador a través de la implementación de esta medida pretende lograr una mayor igualdad entre todos los trabajadores de una empresa.

Amparo en revisión 2439/2003. Kodak de México, SA de CV. 23 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 128/2004. Industrias Pulitec, SA de CV. 2 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 160/2004. Metalvex, SA de CV. 9 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, SA de CV. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 1618/2004. Foardht, SA de CV. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia. Tesis de jurisprudencia 194/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de diciembre de dos mil cuatro.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, novena época, diciembre de 2004, tesis 2a./J. 194/2004, página 537.

RENTA. EL ARTICULO 31, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR GASTOS DE PREVISION SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002). El citado precepto al establecer que las personas físicas o morales que se ubiquen dentro del supuesto normativo, pueden deducir de sus ingresos acumulables los gastos que efectúen por concepto de previsión social, sujetando dicha disminución al cumplimiento de ciertos requisitos para su procedencia, correcta aplicación y control en cuanto a su monto, tales como que las prestaciones de previsión social sean de carácter general para todos los trabajadores y que serán deducibles para los patrones hasta determinada cuantía, tratándose de trabajadores de confianza, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que las condiciones previstas respetan la capacidad contributiva tanto de las personas morales que efectúan esa erogación como de los sujetos beneficiados, al permitirles deducir el monto de la erogación que realicen por concepto de prestaciones de previsión social.

Amparo en revisión 2439/2003. Kodak de México, SA de CV. 23 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 128/2004. Industrias Pulitec, SA de CV. 2 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 160/2004. Metalvex, SA de CV. 9 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, SA de CV. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 1618/2004. Foardht, SA de CV. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia. Tesis de jurisprudencia 195/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de diciembre de dos mil cuatro.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, novena época, diciembre de 2004, tesis 2a./J. 195/2004, página 538.

No obstante el aval de la Corte respecto a la constitucionalidad del límite previsto en la Ley del ISR a las prestaciones de previsión social de los trabajadores de confianza, para el ejercicio de 2003 se reformó la fracción XII del artículo 31 de la Ley del ISR, la cual aún estipula que se otorguen de forma general a todos los trabajadores; sin embargo, ya no se hace referencia a los trabajadores de confianza, sino a los trabajadores sindicalizados y a los no sindicalizados, y se limitan las prestaciones de previsión social que reciben estos últimos, al establecer que para el caso de trabajadores no sindicalizados, se considerará que dichas prestaciones son generales cuando se cumpla con lo siguiente:

1. Que se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos.
2. Que las erogaciones deducibles que se realicen por concepto de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean el promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado.
3. Cuando no se tengan trabajadores sindicalizados, que el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no excedan de diez veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador, elevado al año.

En cuanto al cumplimiento de requisitos para la deducibilidad de los gastos de previsión social y los límites relativos a las prestaciones que se otorgan a los trabajadores no sindicalizados, recientemente, la Corte conformó jurisprudencia en el sentido de que los mismos no transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, pues tales condiciones respetan la capacidad contributiva de las personas que efectúan la erogación, así como de quienes la reciben. La tesis jurisprudencial en la que se sostiene el criterio referido es la siguiente:

RENTA. EL ARTICULO 31, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR GASTOS DE PREVISION SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003) El citado precepto, al establecer que las personas físicas o morales que se ubiquen dentro del supuesto normativo pueden deducir de sus ingresos acumulables los gastos que efectúen por concepto de previsión social, sujetando dicha disminución al cumplimiento de ciertos requisitos, tales como que las prestaciones de previsión social sean de carácter general para todos los trabajadores y que serán deducibles para los no sindicalizados, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que las condiciones previstas respetan la capacidad contributiva tanto de las personas morales que efectúan esa erogación como de los sujetos beneficiados, al permitirles deducir el monto de la erogación realizada por concepto de prestaciones de previsión social.

Amparo en revisión 653/2004. Banca Serfín, SA, Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Santander Serfín y otra, 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 153/2005. Universidad Tecnológica de México, SC, 30 de marzo de 2005.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Avalos Díaz.

Amparo en revisión 318/2005. Femsa Servicios, SA de CV, 13 de mayo de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 991/2005.- Autolín, SA de CV. 5 de agosto de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

Amparo en revisión 805/2005. Productos Kraft, S de RL de CV, 12 de agosto de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

LICENCIADO MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CERTIFICA:

Que el rubro y texto de la anterior jurisprudencia fueron aprobados por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de agosto de dos mil

cinco, México, Distrito Federal, a diecinueve de agosto de dos mil cinco. Doy fe.

Dada la reciente emisión de esta tesis, la misma aún no ha sido publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Es ilegal el procedimiento para determinar el promedio aritmético anual de la previsión social percibida por cada trabajador sindicalizado

Uno de los requisitos que dispone la fracción XII del artículo 31 de la Ley del ISR para la deducción de la previsión social, es que las erogaciones deducibles que se efectúen por concepto de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado.

Cabe observar que el procedimiento para el cálculo del promedio a que se refiere la disposición antes citada no se previó en la ley, por lo que la autoridad lo estableció mediante la regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, y posteriormente fue incorporado en el artículo 40 del Reglamento de la Ley del ISR, publicado el mismo año (DOF 17/X/2003).

Así, el actual Reglamento de la Ley del ISR indica el procedimiento para la determinación del promedio aritmético relativo a los trabajadores sindicalizados, el cual es el siguiente:

- Prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados en el ejercicio inmediato anterior
- (÷) Número de días trabajados (incluyendo vacaciones y días de descanso obligatorio) de cada uno de los trabajadores sindicalizados en el ejercicio inmediato anterior
- (=) Resultado
- (x) 365
- (=) Promedio anual

En relación con este procedimiento, la Segunda Sala de la SCJN emitió recientemente una tesis en la que indica que dicha disposición rebasa lo establecido en la Ley del ISR, ya que al determinarse el promedio con base en los días laborados, en lugar del número de trabajadores del empleador, se está determinando el gasto diario promedio que en un año tiene el empleador por este concepto, y no el promedio anual que por tal concepto perciben los trabajadores sindicalizados, que a su juicio es al que se

refiere la ley en cita, lo que ocasiona que se determine la base del ISR a cargo del trabajador con un procedimiento que no está previsto en la ley, con lo que se transgrede el principio de legalidad tributaria. El criterio comentado es el siguiente:

RENTA. EL ARTICULO 40 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. *El artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el límite que tiene el patrón para deducir los gastos de previsión social por cada trabajador no sindicalizado, es necesario calcular el promedio de cuánto obtiene por este concepto cada trabajador sindicalizado, lo que significa que para saber lo que éste percibe por concepto de previsión social, habrá que sumar el total de lo obtenido por este concepto por todos los trabajadores sindicalizados y dividirlo entre el número de ellos y el resultado así obtenido será el límite deducible por cada uno. Por su parte, el artículo 40 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se determinará el promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado, dividiendo el total de las prestaciones entre el número de días trabajados, y multiplicando el resultado por 365. En este sentido, el hecho de sustituir el número de trabajadores por el de días trabajados, e incorporar la multiplicación aludida, ocasiona que el cálculo no refleje cuánto gana cada trabajador sindicalizado en promedio por concepto de previsión social, sino una cantidad distinta, que corresponde a cuánto es el gasto diario anual de la empresa por concepto de previsión social respecto de sus trabajadores sindicalizados, lo que se traduce en una modificación en la base del impuesto sobre la renta, violatoria del principio de reserva de ley, pues la autoridad administrativa, por medio de un reglamento, establece la forma en que debe calcularse la base del tributo.*

Amparo en revisión 805/2005. Productos Kraft, S de RL de CV, 12 de agosto de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

LICENCIADO MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CERTI FICA: Que el rubro y texto de la anterior tesis fueron aprobados por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de agosto de dos mil cinco. México, Distrito Federal, a diecinueve de agosto de dos mil cinco. Doy fe.

Dada la reciente emisión de esta tesis, la misma aún no ha sido publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.