

PODER JUDICIAL

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

SENTENCIA y voto concurrente relativos a la Acción de Inconstitucionalidad 9/2003, promovida por el Procurador General de la República, en contra del Congreso de la Unión y del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Secretaría General de Acuerdos.

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD 9/2003.

PROMOVENTE:

PROCURADOR GENERAL DE LA REPUBLICA.

MINISTRO PONENTE: HUMBERTO ROMAN PALACIOS.

SECRETARIOS: PEDRO ALBERTO NAVA MALAGON.

VICTOR MIGUEL BRAVO MELGOZA.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al veintisiete de mayo de dos mil tres.

VISTOS; y,

RESULTANDO:

PRIMERO.- Por oficio presentado el veintinueve de enero de dos mil tres, en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, Marcial Rafael Macedo de la Concha, quien se ostentó como Procurador General de la República, promovió acción de inconstitucionalidad en la que solicitó la invalidez de la norma que más adelante se señala, emitida por las autoridades que a continuación se precisan:

I.- AUTORIDADES EMISORA Y PROMULGADORA DE LA NORMA IMPUGNADA:

"1.- Autoridad emisora: Congreso de la Unión, con "domicilio en Avenida Congreso de la Unión, "número 66, colonia El Parque, Delegación "Venustiano Carranza, código postal 15969, Distrito "Federal.--- 2.- Autoridad promulgadora: Presidente "Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, "con domicilio en calle Residencia Oficial de los "Pinos, número exterior conocido, colonia San "Miguel Chapultepec, Delegación Miguel Hidalgo, "código postal 11850, Distrito Federal".

II.- NORMA GENERAL CUYA INVALIDEZ SE RECLAMA:

"Se demanda la declaración de invalidez del párrafo "segundo, de la fracción XI, del artículo 109, de la "Ley del Impuesto Sobre la Renta, expedida por el "Congreso de la Unión y promulgada por el "Presidente Constitucional de los Estados Unidos "Mexicanos, el cual fue publicado en el "Diario "Oficial de la Federación el 30 de diciembre de "2002, del que se anexa un ejemplar".

SEGUNDO.- Los antecedentes del caso narrados son los siguientes:

"V.- ANTECEDENTES DE LA NORMA GENERAL "CUYA INVALIDEZ SE DEMANDA.- El 1o. de enero "de 2002 se publicó en el "Diario Oficial de la "Federación la Ley del Impuesto Sobre la Renta, "que en su artículo 109, fracción XI, penúltimo "párrafo, establecía:--- 'ARTICULO 109.- No se "pagará el impuesto sobre la renta por obtención "de los siguientes ingresos:--- I. a X. ... --- XI.- Las "gratificaciones que reciban los trabajadores de "sus patrones, durante un año de calendario, hasta "el equivalente del salario mínimo general del área "geográfica del trabajador elevado a 30 días, "cuando dichas gratificaciones se otorguen en "forma general; así como las primas vacacionales "que otorguen los patrones durante el año de "calendario a sus trabajadores en forma general y "la participación de los trabajadores en las "utilidades de las empresas, hasta por el "equivalente a 15 días de salario mínimo general "del área geográfica del trabajador, por cada uno "de los conceptos señalados. Tratándose de "primas dominicales, hasta por el equivalente de un "salario mínimo general del área geográfica del "trabajador por cada domingo que se labore.--- En "el caso de los trabajadores al servicio de la "Federación y de las Entidades Federativas, las "gratificaciones que se otorguen anualmente o con "diferente periodicidad a la mensual, en cualquier "momento del año, de conformidad con las "actividades y el servicio que desempeñen, "siempre y cuando sean de carácter general, "incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima "vacacional.--- Por el excedente de los ingresos a "que se refiere esta

fracción se pagará el impuesto "en los términos de este Título.--- ...".--- En sesión "privada de 18 de noviembre de 2002, al resolver "diversos amparos en revisión, el Tribunal Pleno de "esa Suprema Corte de Justicia de la Nación "determinó la inconstitucionalidad de la exención "del impuesto sobre la renta a los trabajadores de "la Federación y de las Entidades Federativas "respecto de las gratificaciones anuales o con "periodicidad diferente a la mensual, prevista en el "artículo 109, fracción XI, segundo párrafo de la Ley "del Impuesto Sobre la Renta. Como resultado de "dicha resolución, se emitieron, entre otras, las "siguientes tesis jurisprudenciales:--- 'RENTA. LOS "TRABAJADORES TANTO DE LA INICIATIVA "PRIVADA COMO DE LA FEDERACION; LOS "ESTADOS Y MUNICIPIOS SON SUJETOS DEL "IMPUESTO RELATIVO, POR LOS INGRESOS "OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA PRESTACION "DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.- De "lo dispuesto en el título IV, capítulo I, de la Ley del "Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del "primero de enero de dos mil dos, se advierte que "el sujeto pasivo obligado al pago del tributo "relativo es la persona física que presta un trabajo "personal subordinado y que la base imponible "está constituida por el importe de los ingresos "obtenidos durante el periodo de imposición que "provenga de toda contraprestación, cualquiera "que sea su denominación o naturaleza, pero que "retribuye la prestación de un servicio personal "subordinado, como consecuencia de una relación "laboral o asimilada a ella. En ese tenor, tanto los "trabajadores de la iniciativa privada como los de la "Federación, las Entidades Federativas y los "Municipios, son sujetos del impuesto sobre la "renta por los ingresos obtenidos con motivo de la "prestación de un servicio personal subordinado, "con independencia de que en un caso deriven de "una relación laboral (trabajador-patrón) y, en el "otro, de una relación administrativa equiparada a "la laboral (servicio público-Federación, Estado o "Municipio), ya que si bien el origen de la relación "es distinta, lo cierto es que, desde el punto de "vista fiscal, se considera que los ingresos "sometidos a gravamen son los salarios y sueldos, "así como cada una de las partes que lo integran, "tales como aguinaldo, ayuda para el transporte, "bono de productividad, gratificaciones, entre "otras'.--- El Tribunal Pleno, en su sesión privada "celebrada el día de hoy dieciocho de noviembre en "curso, aprobó, con el número 47/2002, la tesis "jurisprudencial que antecede.- México, Distrito "Federal, a dieciocho de noviembre de dos mil "dos.--- 'RENTA. LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, "SE ENCUENTRAN EN UN PLANO DE IGUALDAD "LOS TRABAJADORES QUE PRESTAN SU "SERVICIO A UN PATRON Y QUIENES LO HACEN "AL ESTADO.- Aun cuando la Suprema Corte de "Justicia de la Nación ha establecido diferencias "entre la relación jurídica de los patrones con sus "trabajadores, por una parte, y la relación entre el "Estado y sus servidores, por la otra, derivadas de "su naturaleza jurídica, ello trasciende a la materia "laboral y aun a la competencia de los tribunales "que conocen de las respectivas controversias, "pero para efectos tributarios tales diferencias no "existen. En este sentido, del análisis integral de la "Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir "del primero de enero de dos mil dos, se concluye "que los trabajadores al servicio del Estado y de las "Entidades Federativas se ubican en la misma "hipótesis de causación del impuesto, establecida "en el artículo 110 de la Ley citada, que los demás "trabajadores asalariados, por los ingresos que "perciben por concepto de salarios y en general "por la prestación de un servicio personal "subordinado, pues todos ellos experimentan "modificación patrimonial positiva, al recibir "gratificaciones y tienen derecho a las mismas "deducciones personales, por lo que, en principio, "deben encontrarse sometidos al mismo régimen "tributario, ya que la ley no prevé, en ninguno de "sus apartados, un grupo o categoría especial en la "que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio "del Estado y de las Entidades Federativas, con lo "que se confirma que éstos se encuentran, "esencialmente, en igualdad frente a la ley "tributaria en mención, con los demás trabajadores "asalariados'.--- El Tribunal Pleno, en su sesión "privada celebrada el día de hoy dieciocho de "noviembre en curso, aprobó, con el número "49/2002, la tesis jurisprudencial que antecede.- "México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre "de dos mil dos.--- 'RENTA. EL ARTICULO 109, "FRACCION XI, PENULTIMO PARRAFO, DE LA LEY "DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL "PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL "OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS "TRABAJADORES DE LA FEDERACION Y DE LAS "ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS "TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA "PRIVADA.- El Tribunal Pleno de la Suprema Corte "de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha "sostenido que el aludido principio constitucional "radica, medularmente, en la igualdad ante la "misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de "un mismo tributo, quienes, en consecuencia, "deben recibir un

mismo trato, lo que implica que "las normas tributarias deben tratar de manera "igual a quienes se encuentren en una misma "situación y de manera desigual a los sujetos de "gravamen que se ubiquen en una situación "diversa; en otros términos, el principio de equidad "obliga a que no exista distinción entre situaciones "tributarias que pueden considerarse iguales, sin "que para ello haya una justificación objetiva y "razonable, por lo que el valor superior que "persigue consiste en evitar que existan normas "que, destinadas a proyectarse sobre situaciones "de igualdad de hecho, produzcan desigualdad "como efecto de su aplicación, al generar un trato "distinto en situaciones análogas o al propiciar "efectos sobre sujetos que se ubican en "situaciones dispares; además el propio Máximo "Tribunal de la República ha sostenido que para "cumplir con el citado principio, el legislador no "sólo está facultado, sino que tiene la obligación de "crear categorías o clasificaciones de "contribuyentes a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias, es decir, que se "sustenten en bases objetivas que justifiquen el "tratamiento diferente entre una y otra categoría, y "que pueden responder a finalidades económicas o "sociales, razones de política fiscal o incluso "extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el "artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la "Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir "del primero de enero de dos mil dos, viola el "principio de equidad tributaria consagrado en el "artículo 31, fracción IV de la Constitución Política "de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una "exención ilimitada a los trabajadores al servicio de "la Federación y de los Estados respecto de los "ingresos que obtengan por concepto de "gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, "restringiendo a treinta y quince días de salario "mínimo, respectivamente, la exención concedida a "los demás trabajadores asalariados por la "obtención de los mismos ingresos, toda vez que "da un trato distinto a sujetos del tributo que se "ubican en una misma situación, es decir, "establece un régimen fiscal de exención distinto "para los trabajadores al servicio del Estado y de "las Entidades Federativas, sin que exista en la "propia ley, en la exposición de motivos o en los "dictámenes correspondientes de la discusión de "dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo "anterior se corrobora con el hecho de que ambos "tipos de trabajadores son personas físicas que "obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el "capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los "ingresos por salarios y en general por la "prestación de un servicio personal subordinado; "obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; "experimentan modificación patrimonial positiva al "percibir ingresos derivados de gratificaciones y "tienen derecho a las mismas deducciones "personales de manera que al encontrarse en la "misma hipótesis de causación, en principio, deben "estar sometidos al mismo régimen tributario, por "lo que si la ley de la materia no contempla, en "ninguno de sus apartados, un grupo o categoría "especial en la que hubiere ubicado a los "trabajadores al servicio del Estado y de las "Entidades Federativas, éstos se encuentran, "esencialmente, en igualdad frente a la ley "tributaria, con los demás trabajadores "asalariados'.--- El Tribunal Pleno, en su sesión "privada celebrada el día de hoy dieciocho de "noviembre en curso, aprobó, con el número "50/2002, la tesis jurisprudencial que antecede.- "México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre "de dos mil dos.--- No obstante lo anterior, el 30 de "diciembre de 2002 se publicó en el **Diario Oficial "de la Federación** el Decreto por el que se "establecen, reforman, adicionan y derogan "diversas disposiciones de la Ley del Impuesto "Sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del "Crédito al Salario, en el cual está inserta la "reforma al segundo párrafo, de la fracción XI, del "artículo 109 de la citada Ley, el cual prevé:--- "ARTICULO 109.- No se pagará el impuesto sobre "la renta por la obtención de los siguientes "ingresos:--- I. a X. ... -- XI. ... --- En el caso de los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo, de la Federación y de las Entidades "Federativas, las gratificaciones que se otorguen "anualmente o con diferente periodicidad a la "mensual, en cualquier momento del año, de "conformidad con las actividades y el servicio que "desempeñen, siempre y cuando sean de carácter "general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a "la prima vacacional".

TERCERO.- En los conceptos de invalidez, se señala lo siguiente:

"Unico.- Violación del párrafo segundo, de la "fracción XI, del artículo 109, de la Ley del Impuesto "sobre la Renta a los artículos 31, fracción IV y 133 "de la Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos.--- Como se observa del texto de la "reforma aprobada por el Congreso de la Unión, los "criterios jurisprudenciales de ese Alto Tribunal no "solamente no fueron observados por los "legisladores, sino que se hace más evidente la "vulneración al principio de equidad tributaria, "consagrado por la

fracción IV del artículo 31 de la "Carta Magna.--- En efecto, el segundo párrafo de la "fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto "sobre la Renta, al establecer que los trabajadores "sujetos a condiciones generales de trabajo al "servicio de la Federación y de las Entidades "Federativas no pagarán el impuesto sobre la renta "por los ingresos que perciban por concepto de "gratificaciones anuales, incluyendo aguinaldo y "prima vacacional, ni por cualquier otra "gratificación que se otorgue con una periodicidad "distinta a la mensual, otorga a los servidores "públicos indicados un privilegio del que no gozan "los demás trabajadores, traduciéndose en un "beneficio a favor de un sector de contribuyentes "determinado, sin que exista justificación alguna, "contraviéndose en consecuencia, el principio de "equidad tributaria previsto en el artículo 31, "fracción IV de la Ley Fundamental.--- El citado "numeral 31, fracción IV, de la Constitución Federal "establece:--- 'ARTICULO 31.- Son obligaciones de "los mexicanos:--- I. a III. ... --- IV.- Contribuir para "los gastos públicos, así de la Federación, como "del Distrito Federal o del Estado y Municipio en "que residan, de la manera proporcional y "equitativa que dispongan las leyes'.--- En materia "tributaria, cuando se habla de igualdad y de "justicia, estos conceptos implican un trato igual a "iguales y desigual a desiguales, significando que "al mismo nivel de ingresos o por la realización del "mismo hecho generador el impacto en el sujeto "pasivo sea exactamente el mismo.--- La garantía "de equidad tributaria consiste en que las "disposiciones legales que establecen "contribuciones deben ir dirigidas a una pluralidad "innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos "que realicen en algún momento los "correspondientes supuestos normativos para que "surja el hecho generador del tributo. Es decir, el "principio de equidad radica en que no exista "distinción entre situaciones tributarias que "pueden considerarse iguales, sin que exista para "eso, una justificación objetiva y razonable. El fin "de dicho principio consiste en evitar que existan "normas que, destinadas a situaciones de igualdad "de hecho, produzcan desigualdad como "consecuencia de su aplicación, al generar un trato "distinto

en situaciones análogas o al propiciar "efectos iguales sobre sujetos que se ubican en "circunstancias disímiles.--- Así, para cumplir con "el principio constitucional de equidad, las leyes "impositivas deben otorgar un tratamiento "igualitario a todos los contribuyentes de un mismo "impuesto en todos los aspectos de la relación "jurídico-tributaria (hipótesis de causación, objeto "gravable, fechas de pago, gastos deducibles, "sanciones, etcétera). Dicho en otras palabras, la "equidad impositiva significa que todos los "contribuyentes de un mismo impuesto deben "guardar una situación de igualdad frente a la "norma jurídica que lo establece y regula.--- El "Pleno de ese Máximo Tribunal, en múltiples "criterios jurisprudenciales, ha definido el principio "de equidad tributaria, sosteniendo que el mismo "radica, medularmente, en la igualdad ante la ley de "todos los sujetos pasivos de una misma "contribución, los que, en consecuencia, deben "recibir un mismo trato:--- 'EQUIDAD TRIBUTARIA "IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO "DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO "IGUAL A PERSONAS QUE ESTEN EN "SITUACIONES DISPARES.- El texto constitucional "establece que todos los hombres son iguales ante "la ley, sin que pueda prevalecer discriminación "alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, "religión o cualquier otra condición o circunstancia "personal o social; en relación con la materia "tributaria, consigna expresamente el principio de "equidad para que, con carácter general, los "Poderes públicos tengan en cuenta que los "particulares que se encuentren en la misma "situación deben ser tratados igualmente, sin "privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el "principio de equidad se configura como uno de los "valores superiores del ordenamiento jurídico, lo "que significa que ha de servir de criterio básico de "la producción normativa y de su posterior "interpretación y aplicación. La conservación de "este principio, sin embargo, no supone que todos "los hombres sean iguales, con un patrimonio y "necesidades semejantes, ya que la propia "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, "la libertad económica, el derecho a la herencia y "otros derechos patrimoniales, de donde se "reconoce implícitamente la existencia de "desigualdades materiales y económicas. El

valor "superior que persigue este principio consiste, "entonces, en evitar que existan normas que, "llamadas a proyectarse sobre situaciones de "igualdad de hecho, produzcan como efecto de su "aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un "trato discriminatorio entre situaciones análogas, o "bien, propiciar efectos semejantes sobre personas "que se encuentran en situaciones dispares, lo que "se traduce en desigualdad jurídica'.--- Novena "Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario "Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo; V, "Junio de 1997, Tesis: P./J. 42/97, Página: 36, "Materia: Administrativa, Constitucional.--- "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El "principio de equidad no implica la necesidad de "que los sujetos se encuentren, en todo momento y "ante cualquier circunstancia, en condiciones de "absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del "deber de los Poderes públicos de procurar la "igualdad real, dicho principio se refiere a la "igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los "gobernados de recibir el mismo trato que quienes "se ubican en similar situación de hecho porque la "igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, "constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación "de la ley. De lo anterior derivan los siguientes "elementos objetivos, que permiten delimitar al "principio de equidad tributaria: a) no toda "desigualdad de trato por la ley supone una "violación al artículo 31, fracción IV, de la "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos, sino que dicha violación se configura "únicamente si aquella desigualdad produce "distinción entre situaciones tributarias que "pueden considerarse iguales sin que exista para "ello una justificación objetiva y razonable; b) a "iguales supuestos de hecho deben corresponder "idénticas consecuencias jurídicas; c) no se "prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de "trato, sino sólo en los casos en que resulta "artificial o injustificada la distinción; y d) para "que la diferenciación tributaria resulte acorde con "las garantías de igualdad, las consecuencias "jurídicas que resulten de la ley, deben ser "adecuadas y proporcionadas, para conseguir el "trato equitativo, de manera que la relación entre la "medida adoptada, el resultado que produce y el fin "pretendido por el legislador, superen un juicio de "equilibrio en sede constitucional'.--- Novena "Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario "Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, "Junio de 1997, Tesis: P./J. Página: 43, Materia: "Administrativa, Constitucional.--- 'IMPUESTO. "PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO "POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, "CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas "tesis sustentadas por esta Suprema Corte de "Justicia de la Nación, en torno al principio de "equidad tributaria previsto por el artículo 31, "fracción IV, de la Constitución Federal, "necesariamente se llega a la conclusión de que, en "esencia, este principio exige que los "contribuyentes de un impuesto que se encuentran "en una misma hipótesis de causación, deben "guardar una idéntica situación frente a la norma "jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que "las disposiciones tributarias deben tratar de "manera igual a quienes se encuentran en una "misma situación y de manera desigual a los "sujetos del gravamen que se ubiquen en una "situación diversa, implicando, además, que para "poder cumplir con este principio el legislador no "sólo está facultado, sino que tiene obligación de "crear categorías o clasificaciones de "contribuyentes, a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar "a determinadas clases o universalidades de "causantes, esto es, que se sustenten en bases "objetivas que justifiquen el tratamiento diferente "entre una y otra categoría, y que pueden "responder a finalidades económicas o sociales, "razones de política fiscal o incluso extrafiscales'.--" Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, "Tomo: V, Junio de 1997, Tesis: P./J. 41/97, Página: "43, Materia: Administrativa, Constitucional.--- De "acuerdo con las tesis transcritas, para cumplir con "el principio de equidad, el legislador no sólo está "facultado, sino que tiene la obligación de crear "categorías o clasificaciones de contribuyentes a "condición de que éstas no sean caprichosas o "arbitrarias, esto es, que se apoyen en bases "objetivas que justifiquen el tratamiento diferente "entre una y otra categoría y que pueden obedecer "a finalidades económicas o sociales, razones de "política fiscal o incluso, extrafiscales.--- En el caso "a estudio, la reforma aprobada por el

Congreso de "la Unión al segundo párrafo de la fracción XI, del "artículo 109, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta "antes transcrito está incluido en las disposiciones "generales el Título Cuarto de la Ley, relativo a las "Personas Físicas'.--- Las 28 fracciones del citado "precepto establecen las diversas hipótesis de "exención del pago del impuesto sobre la renta por "la obtención de los ingresos previstos en el "artículo 106 de la Ley que ahora se impugna, el "cual en su parte conducente señala:--- 'ARTICULO "106.- Están obligadas al pago del impuesto "establecido en este Título, las personas físicas "residentes en México que obtengan ingresos en "efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los "casos que señale esta Ley, o cualquier otro tipo. "También están obligadas al pago del impuesto, las "personas físicas residentes en el extranjero que "realicen actividades empresariales o presten "servicios personales independientes, en el país, a "través de un establecimiento permanente, por los "ingresos atribuibles a éste.- --...'.--- El párrafo "segundo de la fracción XI, del artículo 109, que se "combate otorga una exención impositiva por los "ingresos que obtengan los trabajadores sujetos a "condiciones generales de trabajo de la Federación "y de las Entidades Federativas por concepto de "gratificaciones anuales y las que tengan una "periodicidad distinta a la mensual, aguinaldo y "primas vacacionales, la cual se restringe a 30 y 15 "días de salario mínimo por la obtención de los "mismos ingresos respecto de los demás "trabajadores. En otras palabras, se establece un "régimen fiscal de exención distinto para los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo al servicio de la Federación y de las "Entidades Federativas, respecto de los demás "trabajadores de la propia Federación y Estados de "la República, así como del país.--- Si bien el "legislador está facultado para establecer distintas "categorías de contribuyentes, lo cierto es que la "condición que debe satisfacerse al crear estas "categorías es que se sustenten en bases objetivas "que justifiquen el tratamiento diferente entre una y "otra categoría, bases que, como ya se señaló, "pueden responder a finalidades económicas o "sociales, razones de política fiscal o incluso "extrafiscales.--- Así, para el caso del tratamiento "fiscal sujeto a estudio, es necesario analizar si "existen bases objetivas que justifican esta "desigualdad. En ese entendido, debe determinarse "si los trabajadores sujetos a condiciones "generales de trabajo de la Federación y de las "Entidades Federativas se encuentran bajo la "misma hipótesis normativa de causación del "impuesto de referencia que los demás "trabajadores del país y, por tanto, si se ubican en "un supuesto genérico igual o, por el contrario, "guardan una situación desigual con el resto de los "trabajadores.--- Del análisis integral de la Ley del "Impuesto Sobre la Renta se puede concluir que "todos los trabajadores se ubican en la misma "hipótesis de causación del referido tributo, por las "siguientes razones:--- Son personas físicas que "obtienen ingresos y se ubican en la hipótesis "normativa contenida en el artículo 10., fracción I de "la Ley en comento, el cual, en su parte "conducente, dispone:--- 'ARTICULO 10.- Las "personas físicas y las morales, están obligadas al "pago del impuesto sobre la renta en los siguientes "casos:--- I.- Las residentes en México, respecto de "todos sus ingresos cualquiera que sea la "ubicación de la fuente de riqueza de donde "procedan.--- ...'.--- Son personas físicas que se "ubican en la hipótesis normativa establecida en el "párrafo primero del artículo 106 de la misma Ley, "antes transcrito.--- Obtienen ingresos regulados "por el Capítulo I del Título IV de la Ley en cita, "denominado 'De las Personas Físicas', relativo a "los ingresos por salarios y en general, por la "prestación de un servicio personal subordinado.--- "Reciben el mismo tipo de ingreso: gratificaciones.--- Incurren en una modificación patrimonial "positiva al percibir ingresos derivados de "gratificaciones.--- Tienen derecho a las mismas "deducciones personales.--- En consecuencia, al "situarse en la misma hipótesis de causación, en "principio, deben encontrarse sometidos al mismo "régimen tributario.--- Por otra parte, la Ley del "Impuesto Sobre la Renta establece clasificaciones "de contribuyentes en los diferentes capítulos que "integran el Título IV, denominado 'De las Personas "Físicas', atendiendo a la fuente de que provengan "esos ingresos: trabajo personal subordinado, "trabajo personal independiente y actividades "empresariales.--- Asimismo, dicha Ley insta "tres subgrupos: concesión de uso o goce "temporal de inmuebles, enajenación de bienes, "adquisición de bienes, intereses, dividendos,

"premios y otros ingresos.--- Así, la Ley no "contempla en ninguno de sus apartados, un grupo "o categoría especial en la que hubiere ubicado a "los trabajadores sujetos a condiciones generales "de trabajo de la Federación y de las Entidades "Federativas, lo que, aunado a la consideración "anterior, permite arribar a la conclusión de que, "frente a la ley tributaria, los trabajadores sujetos a "condiciones generales de trabajo de la Federación "y de las Entidades Federativas se encuentran, "esencialmente, en un plano de igualdad con los "demás trabajadores de la misma Federación y de "los Estados de la República no sujetos a "condiciones generales de trabajo y a los de la "iniciativa privada.--- Lo anterior se ve robustecido "con el criterio sostenido por el Pleno de ese Alto "Tribunal en la tesis jurisprudencial antes transcrita "y cuyo rubro es: 'RENTA. LEY DEL IMPUESTO "RELATIVO. SE ENCUENTRAN EN UN PLANO DE "IGUALDAD LOS TRABAJADORES QUE PRESTAN "SU SERVICIO A UN PATRON Y QUIENES LO "HACEN AL ESTADO'.--- Por otra parte, el segundo "párrafo de la fracción XI, del artículo 109, de la Ley "del Impuesto Sobre la Renta, el cual mediante esta "vía se combate, al prever una exención para los "ingresos que perciben los trabajadores sujetos a "condiciones generales de trabajo de la Federación "y de las Entidades Federativas por concepto de "gratificaciones, aguinaldo y primas vacacionales "carece de una justificación objetiva y razonable, "vulnerándose con ello el principio de equidad "tributaria consagrado por el artículo 31, fracción, "IV de la Carta Magna.--- Resulta conveniente "precisar lo que se debe entender por 'exención', "tomando como base el sentido gramatical de la "palabra misma, así como algunos criterios "emitidos por ese Máximo Tribunal.--- De acuerdo "con Rafael de Pina, en su obra intitulada "Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, décimo "primera edición, México, 1983, página 264, por "exención de impuestos debemos entender:--- "Relevancia total o parcial a personas "determinadas de pagar un impuesto aplicable al "resto de los causantes en igualdad de "circunstancias o condonación en forma privativa "de los impuestos ya causados'.--- Asimismo, "respecto a la citada figura de la exención "impositiva, esa Suprema Corte de Justicia de la "Nación ha sostenido los siguientes criterios:--- "Instancia: Pleno.--- Fuente: Semanario Judicial de "la Federación.--- Parte: 66, Primera Parte.--- "Página: 40.--- 'IMPUESTOS, EXENCION DE. ES "CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE "CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE "LAS PERSONAS EXENTAS (LEY DE INGRESOS Y "LEY DE CATASTRO DEL ESTADO DE NUEVO "LEON).- El artículo 13 de la Ley Orgánica del "Artículo 28 Constitucional, al definir la exención "de impuestos, previene que existe cuando se "releva parcial o totalmente del pago de un "impuesto, aplicable al resto de los causantes en "igualdad de circunstancias, a una persona "determinada, lo que viene a significar que la "interpretación correcta es que la exención de "impuestos existe cuando se establece en "beneficio de determinada o determinadas "personas, no así cuando se realiza en atención a "la situación objetiva en que se encuentren un "número indeterminado de sujetos, como acontece "tratándose de la Ley de Catastro y la Ley de "Ingresos del Estado de Nuevo León. Además "interpretando en forma sistemática el artículo 28 "constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se "llega a la conclusión de que la prohibición "contenida en el primero de ellos, respecto de la "exención de impuestos, debe entenderse en que "esto se prohíbe cuando tiende a favorecer "intereses de determinada persona o grupos de "personas, y no cuando la exención de impuestos "se concede tomando en consideración situaciones "objetivas en que se reflejan intereses sociales o "económicos a favor de categorías de sujetos'.--- "Amparo en revisión 3978/68. María Emigdia "Contreras de Garza. 27 de junio de 1974. "Unanimidad de 19 votos. Ponente: Ma. Cristina "Salmorán de Tamayo. NOTA: En la publicación "original es ta tesis aparece con la siguiente "leyenda:--- Véase: Tesis de jurisprudencia "publicada en el Volumen 12, Primera Parte, pág. "44.--- Instancia: Pleno.--- Fuente: Semanario "Judicial de la Federación.--- Parte: 12 Parte "Primera.--- Página: 44.--- 'IMPUESTOS, EXENCION "DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE "ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION "OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.- Es "constitucional la exención de impuestos

cuando "se establece considerando la situación objetiva de "las personas exentas (no así cuando la exención "se hace en atención a las características "individuales de las personas, estimándose sus "características personalísimas), en atención a la "situación jurídica abstracta prevista en la ley, la "cual contempla elementos objetivos para "establecer excepciones en el pago de los "impuestos. Por tales razones, es constitucional el "Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en "el artículo 150 exime del pago de impuestos, entre "otras personas, a los agentes consulares "extranjeros, a los miembros de delegaciones "científicas, a las personas de nacionalidad "extranjera, a los empleados públicos federales, del "Estado o de los Municipios, que reciban "gratificaciones de fin de año. Interpretando en "forma sistemática el artículo 28 constitucional y el "artículo 13 de su Reglamento, se obtiene la "conclusión de que la prohibición contenida en el "primero de ellos respecto de la exención de "impuestos, debe entenderse en el sentido de que "ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer "intereses de determinada o determinadas "personas, y no cuando la exención de impuestos "se otorga considerando situaciones objetivas en "que se reflejan intereses sociales o económicos "en favor de una categoría de sujetos'.--- "EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES "PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE "CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL "PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE "SUSTENTAN.- Cuando en una ley tributaria se "establece una exención, ésta debe justificarse "como situación de excepción, ya sea porque del "propio contenido de la ley se advierta con claridad "o porque en la exposición de motivos de la "iniciativa correspondiente, en los dictámenes de "las comisiones legislativas o en las discusiones "parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la "norma que prevea la exención, se expresen las "razones que den esa justificación'.--- Novena "Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, "Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a. "CLVII/2000, Página: 440, Materia: Constitucional, "Administrativa. Tesis aislada.--- Derivado de lo "anteriormente expuesto, es posible concluir que la "exención es la figura jurídico-tributaria que elimina "de la regla general de causación ciertos hechos o "situaciones gravables por razones de equidad, de "conveniencia o de política económica (exención "objetiva) o bien que declara no obligada al pago "del tributo a una categoría de personas que, "conforme a las disposiciones generales, "quedarían comprendidas entre los sujetos "pasivos, pero que por razones de índole política, "económica o social, se declararon exentos "(exención subjetiva).--- La exención de impuestos "está permitida cuando la misma alcanza a toda "una categoría de personas por medio de leyes de "carácter general, no así cuando se trata de "favorecer a determinada persona o grupo de "personas, confiriendo un verdadero privilegio a su "favor, como sucede en la especie.--- De la lectura "integral del Decreto por el que se establecen, "reforman, adicionan y derogan diversas "disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la "Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al "Salario, publicado el 30 de diciembre de 2002 en el "**Diario Oficial de la Federación**, no se desprende la "existencia de las bases objetivas por las cuales se "otorga la exención, pues no se establece de forma "precisa una clasificación distinta entre los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo de la Federación y de las Entidades "Federativas y los demás servidores públicos o "trabajadores al servicio de patrones de la iniciativa "privada.--- El hecho de que las condiciones "generales de trabajo de los trabajadores se rijan "por regulaciones laborales distintas, no "representa ninguna diferencia jurídicamente "relevante para efectos fiscales.--- La capacidad "económica de los sujetos se encuentra "determinada por su situación patrimonial; lo "relevante para efectos fiscales son aquellos "hechos o situaciones jurídicas concretas que "denoten idoneidad tributaria.--- La Ley del "Impuesto Sobre la Renta no establece dos "categorías distintas de contribuyentes y del "contenido de la norma que ahora se impugna, no "se advierte la existencia de bases objetivas que "justifiquen un tratamiento especial para los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo de la Federación y de las Entidades "Federativas, por cuanto hace a las gratificaciones "que perciben.--- Sirve de apoyo a lo anterior, por "analogía, el criterio sustentado por el Pleno de ese "Alto Tribunal en la siguiente tesis

jurisprudencial "antes transcrita y cuyo rubro es: 'RENTA. EL "ARTICULO 109, FRACCION XI, PENULTIMO "PARRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, "ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD "TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO "A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACION Y "DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO "DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA "INICIATIVA PRIVADA'.--- Tomando en cuenta lo "anterior, válidamente se puede concluir que el "párrafo segundo, de la fracción XI, del artículo 109, "de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es "inconstitucional, en virtud de que otorga a los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo al servicio de la Federación y de las "Entidades Federativas un privilegio del que no "gozan los demás trabajadores, traduciéndose en "un beneficio a favor de un sector de "contribuyentes determinado, sin que exista "justificación alguna, contraviéndose, en "consecuencia, el principio de equidad tributaria "previsto en el artículo 31, fracción IV de la Ley "Fundamental.--- Por otra parte, al haberse "acreditado una contradicción del texto del artículo "que se impugna con el contenido del artículo 31, "fracción IV de la Carta Magna, se actualiza en "consecuencia, una violación al principio de "supremacía constitucional establecido en el "diverso 133 de la misma Ley Fundamental, que a "la letra dispone:--- 'ARTICULO 133.- Esta "Constitución, las leyes del Congreso de la Unión "que emanen de ella y todos los tratados que estén "de acuerdo con la misma, celebrados y que se "celebren por el Presidente de la República, con "aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de "toda la Unión. Los jueces de cada Estado se "arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a "pesar de las disposiciones en contrario que pueda "haber en las Constituciones o leyes de los "Estados'.--- El principio constitucional que se "considera vulnerado tiene como fin el "salvaguardar tanto el pacto federal, como la "primacía de la Carta Magna frente a todas las "normas que de ella deriven, incluyendo los "tratados internacionales celebrados por el Estado "mexicano.--- Lo anterior, significa que toda norma "general que sea aprobada conforme a los "procedimientos legislativos respectivos, de "ninguna manera puede contravenir a la Norma "Suprema y para el caso de que lo hiciera, "vulneraría el citado principio de supremacía "constitucional, toda vez que la Constitución "Federal es la Ley Suprema que está en la cúspide "de la jerarquía de las normas.--- En este orden de "ideas, resulta que el precepto legal combatido se "encuentra en un nivel jerárquico inferior a la Ley "Fundamental y por ello debió sujetarse a lo "preceptuado por la misma, lo que en el caso no "sucedió ya que el párrafo segundo, de la fracción "XI, del artículo 109, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no observó lo establecido en el numeral "31, fracción IV, constitucional al otorgar a los "trabajadores sujetos a condiciones generales de "trabajo al servicio de la Federación y de las "Entidades Federativas un privilegio del que no "gozan los demás trabajadores, traduciéndose en "un beneficio a favor de un sector de "contribuyentes determinado, sin que exista "justificación alguna.--- En conclusión, el párrafo "segundo, de la fracción XI, del artículo 109, de la "Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el "**"Diario Oficial de la Federación"** el 30 de diciembre "de 2002, viola el artículo 31, fracción IV, de la "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos, así como el diverso 133 de la misma "Carta Magna, por lo que, consecuentemente, "procede declarar la inconstitucionalidad del "precepto combatido para los alcances y efectos "que ese Alto Tribunal determine en la sentencia "respectiva".

CUARTO.- Los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que se estiman violados son 31, fracción IV y 133.

QUINTO.- Mediante proveído de treinta y uno de enero de dos mil tres, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó formar y registrar el expediente relativo a la presente acción de inconstitucionalidad, a la que le correspondió el número 9/2003 y, por razón de turno, designó al Ministro Humberto Román Palacios para que actuara como instructor en el procedimiento y formulara el proyecto de resolución respectivo.

Por auto de la misma fecha, el Ministro instructor admitió la acción relativa y ordenó dar vista al órgano Legislativo que emitió la norma y al Ejecutivo que la promulgó para que rindieran sus respectivos informes.

SEXTO.- El Congreso de la Unión, al rendir su informe respectivo por conducto de sus Cámaras, manifestó, en síntesis:

Cámara de Senadores:

a) Que procede sobreseer en la presente acción de inconstitucionalidad, toda vez que fue presentada fuera del plazo que para tal efecto prevé el artículo 60 de la Ley Reglamentaria de la materia, ya que el contenido y sustancia del precepto legal cuya invalidez se solicita, proviene de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor el primero de enero de dos mil dos, puesto que, para el año dos mil tres, el Congreso de la Unión sólo llevó a cabo una interpretación auténtica y precisó el alcance de este precepto legal, es decir, especificó a quiénes iba dirigida la exención de impuestos, al disponer: *"...trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, de la Federación y de las Entidades Federativas..."*.

b) Que el Congreso de la Unión discutió, aprobó y expidió la norma general cuya invalidez se solicita, conforme a las formalidades y requisitos que rigen el procedimiento legislativo y de acuerdo con las facultades conferidas en los artículos 71, 72 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

c) Que la exención de impuestos contemplada en la disposición legal cuya invalidez se solicita, atiende al principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en virtud de que los trabajadores al servicio del Estado desarrollan una actividad imprescindible para el desarrollo y buen gobierno del País; que aunque su relación laboral es similar a la de los trabajadores de la iniciativa privada, lo cierto es que los servidores públicos tienen una finalidad completa y sustancialmente diferente, lo que les da el derecho a recibir algún tipo de beneficio sin que implique una inequidad en relación con los demás trabajadores, ya que se encuentran en diferentes categorías o grupos de contribuyentes, dada la naturaleza del trabajo que desempeñan.

Cámara de Diputados:

a) Que el Congreso de la Unión discutió, aprobó y expidió la norma general cuya invalidez se solicita, conforme a las formalidades y requisitos que rigen el procedimiento legislativo y de acuerdo con las facultades conferidas en los artículos 71, 72 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b) Que la reforma al segundo párrafo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contraviene los artículos 31, fracción IV y 133 de la Constitución Federal, por los motivos y razones que se expresaron en el dictamen legislativo correspondiente, consistentes en el respeto a los derechos laborales que han logrado conquistar los trabajadores al servicio del Estado en sus luchas sindicales, con el fin de restituirlos en su nivel de ingresos que realmente son inferiores al resto de los trabajadores; y, es facultad del Congreso de la Unión establecer exenciones tributarias sobre bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente en función a sus niveles de ingresos, pues el principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad.

c) Que la norma general cuestionada no es violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, toda vez que fue el propio Órgano Reformador de la Constitución quien, al adicionar el apartado B del artículo 123 constitucional, estableció un régimen especial para los trabajadores al servicio del Estado, al considerar que gozaban de una situación diferente que los apartaban de las disposiciones relativas a los trabajadores de empresas privadas, tanto por el tipo de patrón, como por la naturaleza del servicio y por los beneficios particulares y públicos que obtenían, generándose diferentes derechos y obligaciones para cada uno.

d) Que los criterios sustentados por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el artículo 109, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no son aplicables al caso concreto, toda vez que la interpretación que en ellos se hizo, se basó en una disposición legal que ya fue reformada.

e) Que de acuerdo con la interpretación que debe darse a los apartados A y B del artículo 123, en relación con el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución Federal, se aprecia que el precepto legal cuya invalidez se solicita no vulnera el principio de equidad tributaria, ya que se otorga un trato igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica; de ahí que sólo se establezca que los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo de la Federación y organismos descentralizados no pagarían el impuesto sobre la renta por los ingresos que en la propia norma se especifican, puesto que éstos son empleados al servicio del Estado que gozan de los beneficios del

apartado B, en tanto que los otros disfrutan de los beneficios del apartado A, o sea, se encuentran en situación jurídica diferente.

SEPTIMO.- El Presidente de la República, al rendir el informe respectivo, manifestó, en síntesis, que la disposición legal cuestionada sí contraviene el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que establece un régimen fiscal privilegiado para los trabajadores al servicio del Estado, sujetos a condiciones generales de trabajo, al considerar una exención ilimitada respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional; sin embargo, esa exención se concede a los demás trabajadores asalariados, por la obtención de los mismos ingresos, pero restringida a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, sin que para tal distinción exista en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disposición alguna de la que se desprenda que los trabajadores al servicio del Estado, sujetos a condiciones generales, deban considerarse como integrantes de una categoría especial de contribuyentes; lo que tampoco se justifica en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones de las Cámaras en las que se sustentó la norma.

OCTAVO.- Recibidos los informes de las autoridades y, al encontrarse debidamente instruido el procedimiento en sus términos, se puso el expediente en estado de resolución.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para resolver la presente acción de inconstitucionalidad, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 105, fracción II, inciso c), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 10, fracción I, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, toda vez que se plantea la invalidez del párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por su posible contradicción con la Constitución Federal.

SEGUNDO.- A continuación, debe analizarse si la acción de inconstitucionalidad fue promovida oportunamente, por ser una cuestión de orden público y estudio preferente.

El primer párrafo del artículo 60, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Federal, dispone:

"ARTICULO 60.- El plazo para ejercitar la acción de "inconstitucionalidad será de treinta días naturales "contados a partir del día siguiente a la fecha en "que la ley o tratado internacional impugnado sean "publicados en el correspondiente medio oficial. Si "el último día del plazo fuese inhábil, la demanda "podrá presentarse el primer día hábil siguiente..."

Conforme al artículo transcrito, el cómputo respectivo debe efectuarse a partir del día siguiente al en que se publique el Decreto que contenga la norma que se impugne.

El Decreto que contiene la reforma al párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** el treinta de diciembre de dos mil dos; por lo tanto, el plazo para promover la acción de que se trata, transcurrió del martes treinta y uno del citado mes y año, al miércoles veintinueve de enero de dos mil tres.

En el caso, la acción de inconstitucionalidad se recibió en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de este Alto Tribunal el miércoles veintinueve de enero de dos mil tres, como se desprende del sello estampado a fojas veintitrés vuelta del expediente, es decir, el último día del plazo legal.

En tales condiciones y en atención a lo dispuesto por el artículo 60 de la Ley Reglamentaria que rige la materia, debe considerarse que la acción fue promovida oportunamente.

No es obstáculo para arribar a la anterior conclusión, el argumento esgrimido por la Cámara de Senadores, en el sentido de que el contenido y sustancia del precepto legal cuya invalidez se solicita, proviene de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor el primero de enero de dos mil dos, puesto que, para el año dos mil tres, el Congreso de la Unión sólo llevó a cabo una interpretación auténtica y precisó el alcance de este precepto legal, es decir, especificó a quiénes iba dirigida la exención de impuestos, al disponer que "... *trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, de la Federación y de las Entidades Federativas...*"; de tal suerte que la acción de inconstitucionalidad debió haberse presentado dentro del plazo de treinta días siguientes a la publicación de esta reforma legal y, al no hacerlo así, debe sobreseerse.

En efecto, con independencia de que la disposición legal cuya invalidez se solicita a través de la presente vía, constituya o no una interpretación legislativa o una reforma legal, debe precisarse que, basta con que el texto de una disposición legal sufra alguna modificación de su contenido, esencia y efectos, para que sea susceptible de cuestionarse a través de la acción de inconstitucionalidad, ya que es a través de esta vía en la que se puede analizar si esa modificación al texto legal es o no contraria a la Constitución Federal; por tanto, la acción deberá presentarse dentro del plazo que para tal efecto prevé el artículo 60 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, dentro de los treinta días naturales contados a partir del día siguiente al de la publicación oficial de esa modificación y no a partir de la publicación del texto original, por lo que resulta infundado el motivo de sobreseimiento argumentado por la Cámara de Senadores.

TERCERO.- Es procedente analizar ahora la legitimación de la parte promovente, por ser un presupuesto indispensable para promover la acción.

El artículo 105, fracción II, inciso c), de la Constitución Federal, dispone:

"ARTICULO 105.- La Suprema Corte de Justicia de "la Nación conocerá, en los términos que señale la "Ley Reglamentaria, de los asuntos siguientes:...

"II.- De las acciones de inconstitucionalidad que "tengan por objeto plantear la posible "contradicción entre una norma de carácter general "y esta Constitución.

"Las acciones de inconstitucionalidad podrán "ejercitarse, dentro de los treinta días naturales "siguientes a la fecha de publicación de la norma, "por:...

"c) El Procurador General de la República, en "contra de leyes de carácter federal, estatal y del "Distrito Federal, así como de tratados "internacionales celebrados por el Estado "Mexicano;..".

De la disposición constitucional transcrita se desprende que el Procurador General de la República puede promover la acción de inconstitucionalidad en leyes de carácter federal, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que fue expedida por el Congreso de la Unión en uso de las facultades que le confiere la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial plenaria número P./J. 98/2001, consultable en la página ochocientos veintitrés del Tomo XIV, correspondiente a septiembre de dos mil uno, Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es el siguiente:

"ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD. EL "PROCURADOR GENERAL DE LA REPUBLICA "TIENE LEGITIMACION PARA IMPUGNAR "MEDIANTE ELLA, LEYES FEDERALES, LOCALES "O DEL DISTRITO FEDERAL, ASI COMO "TRATADOS INTERNACIONALES.- El artículo 105, "fracción II, inciso c), de la Constitución Política de "los Estados Unidos Mexicanos faculta al "Procurador General de la República para "impugnar, mediante el ejercicio de las acciones de "inconstitucionalidad, leyes de carácter federal, "estatal o del Distrito Federal, así como tratados "internacionales, sin que sea indispensable al "efecto la existencia de agravio alguno, en virtud "de que dicho medio de control constitucional se "promueve con el interés general de preservar, de "modo directo y único, la supremacía "constitucional, a fin de que la Suprema Corte de "Justicia de la Nación realice un análisis abstracto "de la constitucionalidad de la norma. En otras "palabras, no es necesario que el Procurador "General de la República resulte agraviado o "beneficiado con la norma en contra de la cual "enderece la acción de inconstitucionalidad ni que "esté vinculado con la resolución que llegue a "dictarse, pues será suficiente su interés general, "abstracto e impersonal de que se respete la "supremacía de la Carta Magna".

CUARTO.- Al no existir causa de improcedencia o motivo de sobreseimiento alguno planteada por las partes o que advierta este Alto Tribunal, diverso al ya analizado, se pasa al estudio de la cuestión fundamental controvertida.

QUINTO.- De la lectura integral de la demanda, se desprende que los conceptos de invalidez planteados por la parte promovente se hacen consistir, en síntesis:

a) Que la reforma al párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al establecer que los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas no pagarán el impuesto relativo por los ingresos que perciban por concepto de gratificaciones anuales, aguinaldo y prima vacacional, entre otros, de tal forma que otorga a esos servidores públicos un privilegio del que no gozan los demás trabajadores, traduciéndose en un beneficio a favor de un sector de contribuyentes determinado, sin que exista justificación alguna, esto es, otorga un trato desigual a los iguales, toda vez que tal exención se restringe

a treinta y quince días de salario mínimo por la obtención de los mismos ingresos respecto de los demás trabajadores, estableciendo un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, al que le corresponde a los demás servidores públicos y trabajadores del País.

b) Que *las condiciones generales de trabajo* a que alude la disposición legal cuya invalidez se solicita, sólo regula las relaciones laborales para determinados servidores públicos, pero no implica una diferencia jurídica relevante para efectos fiscales, pues no denotan una idoneidad tributaria, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece dos categorías distintas de contribuyentes en este rubro; además, que del contenido de la norma cuestionada no se advierte la existencia de bases objetivas que justifiquen un tratamiento especial para los trabajadores sujetos a las citadas condiciones generales de trabajo.

c) Que como consecuencia de la violación constitucional aludida, también se conculca el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de la Constitución Federal, toda vez que la norma general cuya invalidez se solicita, se encuentra en un nivel jerárquico inferior a la Constitución y por ello debe sujetarse a lo en ella preceptuado, lo que no ocurrió en la especie, dado que rompe con el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por encontrarse estrechamente vinculados entre sí los conceptos de invalidez sintetizados, se estudiarán en forma conjunta.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé:

"ARTICULO 31. - Son obligaciones de los "mexicanos:

"(...)

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

En el precepto constitucional reproducido se consagra, entre otros principios, el de equidad tributaria, el cual ha sido definido por este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, medularmente, como la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que a su vez implica que las normas tributarias deben tratar de manera desigual a los que se encuentren en una situación diversa.

El principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que haya, para esto, una justificación objetiva y razonable. El valor superior que persigue el principio de equidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

Los conceptos referidos, han sido establecidos en la tesis jurisprudencial P./J. 24/2000, consultable en la página treinta y cinco, Tomo XI, correspondiente a marzo de dos mil, Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es el siguiente:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD "TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, "FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una "revisión a las diversas tesis sustentadas por esta "Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno "al principio de equidad tributaria previsto por el "artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, "necesariamente se llega a la conclusión de que, en "esencia, este principio exige que los "contribuyentes de un impuesto que se encuentran "en una misma hipótesis de causación, deben "guardar una idéntica situación frente a la norma "jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que "las disposiciones tributarias deben tratar de "manera igual a quienes se encuentren en una "misma situación y de manera desigual a los "sujetos del gravamen que se ubiquen en una "situación diversa, implicando, además, que para "poder cumplir con este principio el legislador no "sólo está facultado, sino que tiene obligación de "crear categorías o clasificaciones de "contribuyentes, a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar "a determinadas clases o universalidades de "causantes, esto es, que se sustenten en bases "objetivas que justifiquen el tratamiento diferente "entre una y otra categoría, y que pueden "responder a finalidades económicas o sociales, "razones de política fiscal o incluso extrafiscales".

Así, para cumplir con el principio de equidad tributaria, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Bajo este contexto, se pasa al análisis del artículo 109, fracción XI, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya invalidez se solicita y, para tal efecto, resulta conveniente reproducir en forma completa dicha fracción, la cual prevé:

"ARTICULO 109.- No se pagará el impuesto sobre la "renta por la obtención de los siguientes ingresos: "(...)

"XI.- Las gratificaciones que reciban los "trabajadores de sus patrones, durante un año de "calendario, hasta el equivalente del salario mínimo "general del área geográfica del trabajador elevado "a 30 días, cuando dichas gratificaciones se "otorguen en forma general; así como las primas "vacacionales que otorguen los patrones durante el "año de calendario a sus trabajadores en forma "general y la participación de los trabajadores en "las utilidades de las empresas, hasta por el "equivalente a 15 días de salario mínimo general "del área geográfica del trabajador, por cada uno "de los conceptos señalados. Tratándose de "primas dominicales hasta por el equivalente de un "salario mínimo general del área geográfica del "trabajador por cada domingo que se labore.

"En el caso de los trabajadores sujetos a "condiciones generales de trabajo de la "Federación y de las Entidades Federativas, las "gratificaciones que se otorguen anualmente o con "diferente periodicidad a la mensual, en cualquier "momento del año calendario, de conformidad con "las actividades y el servicio que desempeñen, "siempre y cuando sean de carácter general, "incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima "vacacional.

"Por el excedente de los ingresos a que se refiere "esta fracción se pagará el impuesto en los "términos de este Título".

De la disposición legal reproducida se desprende lo siguiente:

a) En el párrafo primero se otorga, a todos los trabajadores, una exención en el pago del impuesto sobre la renta respecto de las gratificaciones que reciban de sus patrones, durante un año de calendario; así como de las primas vacacionales que en forma general se les otorgue durante el mismo periodo y, de la participación de las utilidades de la empresa; y, de primas dominicales.

b) En el párrafo segundo de la disposición legal en comento, se otorga a los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, de la Federación y de las Entidades Federativas, una exención ilimitada en el pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos que reciban por concepto de gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año en calendario, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, el aguinaldo y la prima vacacional.

De lo anterior, puede advertirse que en la disposición legal de referencia, se otorga una exención ilimitada a los indicados trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo, en el mismo orden, a treinta y quince días de salario mínimo respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores por la obtención de los mismos ingresos; es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto a favor de los trabajadores al servicio del Estado.

Ahora bien, de un análisis integral de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil tres, se desprende que contiene siete Títulos, que son:

Título I.- Disposiciones Generales.

Título II.- De las Personas Morales.

Título III.- Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos.

Título IV.- De las Personas Físicas.

Título V.- De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

Título VI.- De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales.

Título VII.- De los Estímulos Fiscales.

De manera general, en el Título I se encuentran disposiciones aplicables tanto para personas morales como para personas físicas y, en forma concreta, prevé en sus diversos Títulos reglas específicas para el sistema que deben observar los diversos sujetos pasivos obligados al pago del impuesto correspondiente, atendiendo tanto a las características especiales de cada una de estas categorías, como al tipo de renta o ingreso que perciben.

En el caso a estudio, especial importancia reviste aquellos ingresos sometidos a gravamen que establece el Título IV de la Ley en comento, denominado *"de las Personas Físicas"*, apartado que abarca de los artículos 106 a 176.

El sistema de tributación a que se ha hecho alusión contiene disposiciones generales y, a su vez, está dividido en once Capítulos, mismos que se citan a continuación:

- Capítulo I.- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Capítulo II.- De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
- Capítulo III.- De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- Capítulo IV.- De los ingresos por enajenación de bienes.
- Capítulo V.- De los ingresos por adquisición de bienes.
- Capítulo VI.- De los ingresos por intereses.
- Capítulo VII.- De los ingresos por la obtención de premios.
- Capítulo VIII.- De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- Capítulo IX.- De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.
- Capítulo X.- De los requisitos de las deducciones.
- Capítulo XI.- De la declaración anual.

En la parte relativa a las disposiciones generales, el artículo 106 establece lo siguiente:

"ARTICULO 106.- Están obligados al pago del "impuesto establecido en este Título, las personas "físicas residentes en México que obtengan "ingresos en efectivo, en bienes, devengado "cuando en los términos de este Título señale, en "crédito, en servicios en los casos que señale esta "Ley, o de cualquier otro tipo. También están "obligados al pago del impuesto, las personas "físicas residentes en el extranjero que realicen "actividades empresariales o presten servicios "personales independientes, en el país, a través de "un establecimiento permanente, por los ingresos "atribuibles a éste.

"Las personas físicas residentes en México están "obligadas a informar, en la declaración del "ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los "premios, obtenidos en el mismo, siempre que "éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan "de \$1'000,000.00.

"No se considerarán ingresos obtenidos por los "contribuyentes, los rendimientos de bienes "entregados en fideicomiso, en tanto dichos "rendimientos únicamente se destinen a fines "científicos, políticos o religiosos o a los "establecimientos de enseñanza y a las "instituciones de asistencia o de beneficencia, "señalados en la fracción III del artículo 176 de esta "Ley, o a financiar la educación hasta nivel "licenciatura de sus descendientes en línea recta, "siempre que los estudios cuenten con "reconocimiento de validez oficial.

"Cuando las personas tengan deudas o créditos, en "moneda extranjera y obtengan ganancia cambiaria "derivada de la fluctuación de dicha moneda, "considerarán como ingreso la ganancia "denominada conforme a lo previsto en el artículo "168 de esta Ley.

"Se considerarán ingresos obtenidos por las "personas físicas, los que les correspondan "conforme al Título III de esta Ley, así como las "cantidades que perciban para efectuar gastos por "cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean "respaldados con documentación comprobatoria a "nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el "gasto.

"Tratándose de ingresos provenientes de fuente de "riqueza ubicada en el extranjero, los "contribuyentes no los considerarán para los "efectos de los pagos provisionales de este "impuesto, salvo lo previsto en el artículo 113 de "esta Ley.

"Las personas físicas residentes en el país que "cambien su residencia durante un año de "calendario a otro país considerarán los pagos "provisionales efectuados como pago definitivo del "impuesto y no podrán presentar declaración "anual.

"Los contribuyentes de este Título que celebren "operaciones con partes relacionadas, están "obligados, para los efectos de esta Ley, a "determinar sus ingresos acumulables y sus "deducciones autorizadas, considerando, para esas "operaciones, los precios y montos de "contraprestaciones que hubieran utilizado con o "entre partes independientes en operaciones "comparables. En el caso contrario, las autoridades "fiscales podrán determinar los ingresos "acumulables y las deducciones autorizadas de los "contribuyentes, mediante la determinación del "precio o monto de la contraprestación en "operaciones celebradas entre partes relacionadas, "considerando, para esas operaciones, los precios "y montos de contraprestaciones que hubieran "utilizado partes independientes en operaciones "comparables, mediante la aplicación de los "métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, "ya sea que éstas sean con personas morales "residentes en el país o en el extranjero personas "físicas y establecimientos permanentes en el país "de residentes en el extranjero, así como en el caso "de las actividades realizadas a través de "fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es "aplicables a los contribuyentes que estén "obligados al pago del impuesto de acuerdo a la "Sección III del Capítulo II de este Título.

"Se considera que dos o más personas son partes "relacionadas, cuando una participa de manera "directa o indirecta en la administración, control o "capital de la otra, o cuando una persona o grupo "de personas participe, directa o indirectamente, en "la administración, control o en el capital de dichas "personas, o cuando exista vinculación entre ellas "de acuerdo con la legislación aduanera.

"Cuando en este Título se haga referencia a "Entidad Federativa, se entenderá incluido al "Distrito Federal".

Del precepto legal reproducido, se establece quiénes son sujetos pasivos obligados al pago del impuesto sobre la renta, dentro de los cuales se encuentran las personas físicas residentes en México, asimismo dicha disposición jurídica prevé que la base de esta contribución serán los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito y en servicios que obtengan dichos contribuyentes, los cuales según se infiere del contenido del Título IV, concretamente son nueve diferentes conceptos: salarios, actividades empresariales y servicios profesionales, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos y ganancias distribuidas por personas morales y los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

No obstante lo anterior, no todos los ingresos de las personas físicas son generadoras del impuesto, ya que algunos de ellos gozan del beneficio de exención total o parcialmente, tal como lo dispone el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala, entre otros, los siguientes:

1. Prestaciones a trabajadores de salario mínimo, cuando no excedan los límites señalados en la legislación laboral.

Para los demás trabajadores, los ingresos por tiempo extraordinario o de prestación de servicios en días de descanso que no excedan los límites de la legislación laboral estarán exentos hasta por el 50%, siempre y cuando la remuneración no exceda de cinco veces el salario mínimo por cada semana de servicio.

2. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades.
3. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo.
4. Reembolso de gastos médicos.
5. Prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
6. Subsidios por incapacidad, becas, prestaciones de previsión social, la exención se limitará cuando la suma de los ingresos por salarios y el monto de prestaciones exceda de siete veces el

salario mínimo, si excede sólo se considerará exento el equivalente a un salario mínimo anual o la cantidad que sumada a los ingresos por salarios sea igual a siete anualidades de salario mínimo.

7. Entrega de aportaciones y rendimientos de las subcuentas de vivienda.
8. Cajas y fondos de ahorro cuando reúnan los requisitos de deducibilidad.
9. Cuotas de seguridad social.
10. Ingresos por primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, así los retiros a cargo de la subcuenta de retiro, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo.
11. Las gratificaciones que los trabajadores reciban durante el año hasta treinta días de salario mínimo, primas vacacionales hasta quince días de salario mínimo, participación de utilidades hasta quince días de salario mínimo, primas dominicales hasta un salario mínimo por cada domingo trabajado.
Las gratificaciones, primas vacacionales y aguinaldo de los trabajadores de la Federación y Entidades Federativas estarán exentas en su totalidad.
12. Viáticos cuando sean erogados en servicio del patrón y lo comprueben.

Por constituir el tema medular a estudio, se procede a examinar, en particular, una de las categorías de personas físicas sujetos del impuesto que establece la ley, atendiendo, además, a la naturaleza de los ingresos que perciben y que son aquellos obtenidos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Así, el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta versa sobre los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, dicho Capítulo comprende de los artículos 110 a 119.

Para el caso que nos ocupa, merece especial atención el artículo 110 del ordenamiento jurídico antes citado, que prevé:

"ARTICULO 110.- Se consideran ingresos por la "prestación de un servicio personal subordinado, "los salarios y demás prestaciones que deriven de "una relación laboral, incluyendo la participación "de los trabajadores en las utilidades de las "empresas y las prestaciones percibidas como "consecuencia de la terminación de la relación "laboral. Para los efectos de este impuesto, se "asimilan a estos ingresos los siguientes:

"I.- Las remuneraciones y demás prestaciones, "obtenidas por los funcionarios y trabajadores de "la Federación, de las Entidades Federativas y de "los Municipios, aun cuando sean por concepto de "gastos no sujetos a comprobación, así como los "obtenidos por los miembros de las fuerzas "armadas.

"II.- Los rendimientos y anticipos, que obtengan los "miembros de las sociedades cooperativas de "producción, así como los anticipos que reciban "los miembros de sociedades y asociaciones "civiles.

"III.- Los honorarios a miembros de consejos "directivos, de vigilancia, consultivos o de "cualquier otra índole, así como los honorarios a "administradores, comisarios y gerentes generales.

"IV.- Los honorarios a personas que presten "servicios preponderantemente a un prestatario, "siempre que los mismos se lleven a cabo en las "instalaciones de este último.

"(...)".

Conforme al precepto legal transcrito, se desprende que el sujeto pasivo señalado como obligado al pago del impuesto es la persona física que presta un trabajo personal y la base imponible está constituida por el importe de los ingresos obtenidos durante el periodo de imposición, que provengan de toda contraprestación cualquiera que sea su denominación o naturaleza, pero que retribuya la prestación de un servicio personal como consecuencia de una relación laboral.

Asimismo, puede observarse que los ingresos que se perciben de la prestación de un servicio personal típicos, son los sueldos y los salarios, que son a los que se refiere el párrafo primero del numeral en comento y fracción I, toda vez que en estos supuestos existe una relación de dependencia entre el

titular de la retribución y el empleador, en tanto que en las diversas fracciones II, III y IV, se hace alusión a otros ingresos que se asimilan o pueden equipararse a aquellos supuestos señalados en primer término, pero que no existe propiamente una relación de dependencia laboral con el patrón.

En este tenor, por lo que hace a los trabajadores tanto de la iniciativa privada como de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, es posible considerar que son sujetos del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, pues aquéllos derivan de la relación laboral, luego, el régimen de tributación que en estos casos debe observarse es el comprendido en este apartado.

Por tanto, desde el punto de vista fiscal se considera que esta clase de ingresos sometidos a gravamen son los salarios y cada una de las partes que lo integran, tales como aguinaldo, ayuda para el transporte, bono de productividad, gratificaciones; entre otras.

Atento a lo anterior, debe concluirse que los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, se encuentran en la misma hipótesis de causación del impuesto, que los demás trabajadores del país; y, por tanto, sí se ubican en un supuesto genérico igual, dado que: **a)** son personas físicas que obtienen ingresos, por tanto, se ubican en la hipótesis normativa contenida en el artículo 10., fracción I, de la ley; **b)** obtienen ingresos en efectivo; por ello, se ubican en la hipótesis normativa establecida en el artículo 106 ya transcrito; **c)** esos ingresos se encuentran regulados por el Capítulo I del título IV de la ley, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; **d)** obtienen el mismo tipo de ingreso, entre ellos, las gratificaciones; **e)** experimentan la misma modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones de igual monto; **f)** tienen derecho a realizar las mismas deducciones personales; **g)** se encuentran obligados a pagar el impuesto mediante la retención que efectúe quien paga su salario; y, **h)** están obligados a presentar declaración anual en los mismos casos.

Así, debe concluirse que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben encontrarse sometidos al mismo régimen tributario, toda vez que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las Entidades Federativas, así como de los demás trabajadores asalariados.

La interpretación anterior, se encuentra contenida en las tesis jurisprudenciales números P./J. 47/2002 y P./J. 49/2002, emitidas por este Tribunal Pleno, visibles en las páginas nueve y ocho respectivamente, del Tomo XVI, correspondiente a diciembre de dos mil dos, Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es el siguiente:

"RENDA. LOS TRABAJADORES TANTO DE LA "INICIATIVA PRIVADA COMO DE LA FEDERACION, "LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS SON SUJETOS DEL "IMPUESTO RELATIVO, POR LOS INGRESOS "OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA PRESTACION "DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.- De "lo dispuesto en el título IV, capítulo I, de la Ley del "Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del "primero de enero de dos mil dos, se advierte que "el sujeto pasivo obligado al pago del tributo "relativo es la persona física que presta un trabajo "personal subordinado y que la base imponible "está constituida por el importe de los ingresos "obtenidos durante el periodo de imposición que "provengan de toda contraprestación, cualquiera "que sea su denominación o naturaleza, pero que "retribuya la prestación de un servicio personal "subordinado como consecuencia de una relación "laboral o asimilada a ella. En ese tenor, tanto los "trabajadores de la iniciativa privada como los de "la Federación, las entidades federativas y los "Municipios, son sujetos del impuesto sobre la "renta por los ingresos obtenidos con motivo de la "prestación de un servicio personal subordinado, "con independencia de que en un caso deriven de "una relación laboral (trabajador-patrón) y, en el "otro, de una relación administrativa equiparada a "la laboral (servidor público-Federación, Estado o "Municipio), ya que si bien el origen de la relación "es distinta, lo cierto es que, desde el punto de "vista fiscal, se considera que los ingresos "sometidos a gravamen son los salarios y sueldos, "así como cada una de las partes que lo integran, "tales como aguinaldo, ayuda para el transporte, "bono de productividad, gratificaciones, entre "otras".

"RENDA. LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. SE "ENCUESTRAN EN UN PLANO DE IGUALDAD LOS "TRABAJADORES QUE PRESTAN SU SERVICIO A "UN PATRON Y QUIENES LO HACEN AL ESTADO.- "Aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la

"Nación ha establecido diferencias entre la relación "jurídica de los patrones con sus trabajadores, por "una parte, y la relación entre el Estado y sus "servidores, por la otra, derivadas de su naturaleza "jurídica, ello trasciende a la materia laboral y aun "a la competencia de los tribunales que conocen "de las respectivas controversias, pero para "efectos tributarios tales diferencias no existen. En "ese sentido, del análisis integral de la Ley del "Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del "primero de enero de dos mil dos, se concluye que "los trabajadores al servicio del Estado y de las "entidades federativas

se ubican en la misma "hipótesis de causación del impuesto, establecida "en el artículo 110 de la ley citada, que los demás "trabajadores asalariados, por los ingresos que "perciben por concepto de salarios y en general "por la prestación de un servicio personal "subordinado, pues todos ellos experimentan "modificación patrimonial positiva, al recibir "gratificaciones y tienen derecho a las mismas "deducciones personales, por lo que, en principio, "deben encontrarse sometidos al mismo régimen "tributario, ya que la ley no prevé, en ninguno de "sus apartados, un grupo o categoría especial en la "que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio "del Estado y de las entidades federativas, con lo "que se confirma que éstos se encuentran, "esencialmente, en igualdad frente a la ley "tributaria en mención, con los demás trabajadores "asalariados".

Conviene aclarar, que si bien es cierto que los criterios jurisprudenciales referidos tuvieron origen en diversos juicios de amparos y no en acciones de inconstitucionalidad, también lo es, que en dichas tesis se contienen temas genéricos relacionados directamente con el principio de equidad tributaria en relación con la exención de impuestos prevista en la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y no respecto de cuestiones propias del medio de control constitucional promovido, como podrían ser los efectos de la sentencia, entre otros.

Por otra parte, no es obstáculo para arribar a la conclusión alcanzada, la manifestación hecha por la Cámara de Diputados al rendir informe en la presente acción de inconstitucionalidad, en el sentido de que la disposición legal cuestionada no transgrede el principio de equidad tributaria, en virtud de que se da un trato igual a los iguales, puesto que se otorgan los mismos beneficios a los trabajadores que se rigen bajo el apartado A del artículo 123 constitucional, quienes conforman una categoría de contribuyentes, diferente a la que conforman los trabajadores que se rigen por el apartado B del mismo precepto constitucional. Lo anterior, toda vez que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales transcritos, si bien el origen de la relación laboral es distinta, lo cierto es que para efectos fiscales se considera que los ingresos que generan el gravamen son los salarios y sueldos, así como cada una de las partes que lo integran, de tal suerte que, conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda persona física que obtenga ingresos con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se encuentran bajo el mismo régimen tributario y, por tanto, debe contar con los mismos derechos y obligaciones fiscales.

Así, del análisis integral de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a que se refieren las tesis jurisprudenciales reproducidas, este Tribunal Pleno llegó a la conclusión de que el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dos, es violatorio del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que contiene categorías diferentes de contribuyentes, sin que se sustente en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, las que, como ya se dijo, pueden responder a distintos aspectos, ya sea a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Tal criterio jurídico, se encuentra sustentado en la tesis jurisprudencial número P./J. 50/2002, consultable en la página seis del Tomo XVI, correspondiente a diciembre de dos mil dos, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

"RENTA. EL ARTICULO 109, FRACCION XI, "PENULTIMO PARRAFO, DE LA LEY DEL "IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL "PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL "OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS "TRABAJADORES DE LA FEDERACION Y DE LAS "ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS "TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA "PRIVADA.- El Tribunal Pleno de la Suprema Corte "de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha "sostenido que el aludido principio constitucional "radica, medularmente, en la igualdad ante la "misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de "un mismo tributo, quienes, en consecuencia, "deben recibir un mismo trato, lo que implica que "las normas tributarias deben tratar de manera "igual a quienes se encuentren en una misma "situación y de manera desigual a los sujetos de "gravamen que se ubiquen en una situación "diversa; en otros términos, el principio de equidad "obliga

a que no exista distinción entre situaciones "tributarias que pueden considerarse iguales, sin "que para ello haya una justificación objetiva y "razonable, por lo que el valor superior que "persigue consiste en evitar que existan normas "que, destinadas a proyectarse sobre situaciones "de igualdad de hecho, produzcan desigualdad "como efecto de su aplicación, al generar un trato "distinto en situaciones análogas o al propiciar "efectos iguales sobre sujetos que se ubican en "situaciones dispares; además, el propio Máximo "Tribunal de la República ha sostenido que para "cumplir con el citado principio, el legislador no "sólo está facultado, sino que tiene la obligación "de crear categorías o clasificaciones de "contribuyentes a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias, es decir, que se "sustenten en bases objetivas que justifiquen el "tratamiento diferente entre una y otra categoría, y "que pueden responder a finalidades económicas o "sociales, razones de política fiscal o incluso "extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el "artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la "Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir "del primero de enero de dos mil dos, viola el "principio de equidad tributaria consagrado en el "artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política "de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una "exención ilimitada a los trabajadores al servicio "de la Federación y de los Estados respecto de los "ingresos que obtengan por concepto de "gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, "restringiendo a treinta y quince días de salario "mínimo, respectivamente, la exención concedida a "los demás trabajadores asalariados por la "obtención de los mismos ingresos, toda vez que "da un trato distinto a sujetos del tributo que se "ubican en una misma situación, es decir, "establece un régimen fiscal de exención distinto "para los trabajadores al servicio del Estado y de "las entidades federativas, sin que exista en la "propia ley, en la exposición de motivos o en los "dictámenes correspondientes de la discusión de "dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo "anterior se corrobora con el hecho de que ambos "tipos de trabajadores son personas físicas que "obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el "capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a "los ingresos por salarios y en general por la "prestación de un servicio personal subordinado; "obtienen el mismo tipo de ingreso: "gratificaciones; experimentan modificación "patrimonial positiva, al percibir ingresos "derivados de gratificaciones y tienen derecho a "las mismas deducciones personales, de manera "que al encontrarse en la misma hipótesis de "causación, en principio, deben estar sometidos al "mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la "materia no contempla, en ninguno de sus "apartados, un grupo o categoría especial en la "que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio "del Estado y de las entidades federativas, éstos se "encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la "ley tributaria, con los demás trabajadores "asalariados".

Ahora bien, el artículo 109, fracción XI antes y después de su reforma establece:

ANTES	DESPUES
<p>ARTICULO 109.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: (...)</p> <p>XI.- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.</p> <p>En el caso de los trabajadores al servicio de la</p>	<p>ARTICULO 109.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: (...)</p> <p>XI.- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, <u>hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días</u>, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, <u>hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador</u>, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales <u>hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.</u></p> <p>En el caso de los trabajadores sujetos a</p>

<p>Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.</p> <p>Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.</p>	<p><u>condiciones generales de trabajo</u>, de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.</p> <p>Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.</p>
--	---

Así, aun cuando el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya invalidez se solicita, haya sufrido una reforma, al adicionarse “...*trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo*...”, tal circunstancia no implica que las tesis jurisprudenciales reproducidas pierdan aplicabilidad, tal y como lo argumenta la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al rendir informe en esta vía, toda vez que en el caso, subsisten los motivos que dieron origen a dichas tesis, consistentes en que los trabajadores al servicio de la Federación o de las Entidades Federativas, se ubican en un plan de desigualdad frente a los demás trabajadores, en virtud de que los ingresos, objeto del gravamen, provienen de la prestación de un servicio personal subordinado, con independencia de la naturaleza jurídica de la relación laboral; sin que para tal efecto exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable para tratarlos de manera diferente.

Por otra parte, como puede advertirse, en la reforma al párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se suprimieron las palabras “*al servicio*” y, se introdujeron las palabras “*sujetos a condiciones generales de trabajo*”; circunstancia ésta que de ninguna forma purga la inconstitucionalidad de esta disposición legal, dado que subsiste la conculcación al principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales aludidos.

En efecto, la reforma legal cuya invalidez se solicita, conserva la exención ilimitada a los servidores públicos, dándoles un trato privilegiado y diferente en relación con todos los demás trabajadores, sin que existan bases objetivas que justifiquen la creación de esas categorías tributarias, tal y como lo ha sostenido este Alto Tribunal.

Lo anterior, se corrobora con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma legal, presentada en la Cámara de Diputados el treinta de enero de dos mil dos, en la que se propuso suprimir el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el fin de que “...*se eliminen los privilegios que gozan los funcionarios públicos frente al resto de los trabajadores mexicanos*”. Propuesta que fue adoptada por la Comisión dictaminadora correspondiente, según dictamen que se puso a discusión en la Cámara de Diputados, en sesión del nueve de diciembre del mismo año, la que se aprobó en sus términos; sin embargo, en el dictamen formulado por la Comisión respectiva de la Cámara de Senadores, se consideró que debía continuar vigente la mencionada exención de impuesto a los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas, limitándola a aquellos que se encuentran sujetos a condiciones generales de trabajo, sin expresar los motivos por los cuales se proponía esa reforma legal. El dictamen fue aprobado por la Cámara revisora el doce de diciembre de dos mil dos.

Así, como lo ha sostenido este Alto Tribunal, de la lectura integral de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la exposición de motivos de su reforma, los dictámenes de las comisiones legislativas y en sus discusiones, no permite concluir la existencia de bases objetivas que justifiquen que los servidores públicos se encuentren en un grupo o categoría de contribuyentes diversa a la en que se encuentra el resto de los trabajadores.

De lo hasta aquí expuesto y siguiendo los criterios jurisprudenciales ya establecidos por este Alto Tribunal, se concluye que el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violenta el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la

Constitución Federal, en tanto que otorga un trato desigual y privilegiado a los servidores públicos frente a todos los trabajadores del país, no obstante que se encuentran en la misma condición tributaria, por lo que debe declararse su invalidez con efectos generales a partir de la publicación de esta sentencia en el **Diario Oficial de la Federación**.

En atención a la conclusión alcanzada, la reforma al párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al ser contraria al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en vía de consecuencia también transgrede el principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, la supremacía de la Constitución responde no sólo a que esta es la expresión interna de la soberanía, sino también a que, por serlo, está por encima de todas las leyes y de todas las autoridades; es la ley que rige las leyes y que crea y autoriza a las autoridades.

La Constitución, por el hecho de serlo, goza del atributo de ser suprema. Para poder imperar requiere estar por encima de toda institución jurídica, es preciso que todo le sea inferior; lo que no lo es, de una u otra forma, es parte de ella. En lo normativo a nada se le reconoce como superior. Constituye, organiza, faculta, regula actuaciones, limita y prohíbe. Esto va con su naturaleza.

El principio de supremacía constitucional se establece en forma expresa en el artículo 133, que a la letra señala: *"Esta "Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que "emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo "con la misma, celebrados y que se celebren por el "Presidente de la República con aprobación del Senado, "serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada "Estado se reglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a "pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en "las Constituciones o leyes de los Estados."*

Este principio consiste específicamente, en la imposición de la Constitución Federal como la norma de mayor importancia dentro del Estado de Derecho o del orden jurídico mexicano.

Esto es, la Constitución es superior a las leyes federales porque éstas, para formar parte de la Ley Suprema, deben emanar de aquélla, es decir, deben tener su fuente en la Constitución, lo mismo en cuanto a los tratados que necesitan estar de acuerdo con ella.

En este sentido, si en el caso el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contraviene el principio de equidad tributaria, al cual debe sujetarse toda norma general tributaria, conforme lo establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en consecuencia, también se transgrede el principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133 de la propia Constitución, puesto que no se sujetó a sus principios y postulados.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO.- Es procedente y fundada la presente acción de inconstitucionalidad, promovida por el Procurador General de la República.

SEGUNDO.- Se declara la invalidez de la fracción XI, segundo párrafo, del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el treinta de diciembre de dos mil dos.

TERCERO.- Esta ejecutoria surtirá plenos efectos, al día siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**.

CUARTO.- Publíquese esta resolución en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, así como en el **Diario Oficial de la Federación**.

Notifíquese; haciéndolo por oficio a las autoridades y, en su oportunidad, archívese el expediente.

Así lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga Sánchez Cordero, Juan N. Silva Meza y Presidente Mariano Azuela

Güitrón. La señora Ministra Olga Sánchez Cordero manifestó que formulará voto concurrente. No asistió el señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, por estar disfrutando de vacaciones, ya que integró la Comisión de Receso del Segundo Periodo de Sesiones de dos mil dos. Fue ponente en este asunto el señor
Ministro
Humberto Román Palacios.

Firman los señores Ministros Presidente y Ponente, con el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.- Ministro Presidente, **Mariano Azuela Güitrón**.- Rúbrica.- Ministro Ponente, **Humberto Román Palacios**.- Rúbrica.- El Secretario General de Acuerdos, **José Javier Aguilar Domínguez**.- Rúbrica.

VOTO CONCURRENTE QUE FORMULA LA SEÑORA MINISTRA OLGA MARIA DEL CARMEN SANCHEZ CORDERO DE GARCIA VILLEGAS, RESPECTO DE LA EJECUTORIA DICTADA EL VEINTISIETE DE MAYO DE DOS MIL TRES, EN LA ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD NUMERO 9/2003, PROMOVIDA POR EL PROCURADOR GENERAL DE LA REPUBLICA.

Se disiente, en parte, del criterio de la mayoría, por las mismas razones sustentadas por la suscrita al resolverse los amparos en revisión números 170/2002, 233/2002, 241/2002, 373/2002 y 442/2002, de los cuales derivaron las tesis jurisprudenciales que sirven de sustento al criterio que ahora se adopta al resolverse la acción de inconstitucionalidad número 9/2003.

Las razones señaladas se hicieron consistir en lo siguiente:

"No convengo con el criterio mayoritario en cuanto "considera que el artículo 109, fracción XI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, "viola la garantía de equidad tributaria, prevista en "el artículo 31, fracción IV, de la Constitución "General de la República, por establecer que los "trabajadores al servicio de la Federación y las "Entidades Federativas quedan exentos del pago "de la contribución únicamente por los conceptos "relativos a las gratificaciones que se otorguen con "diferente periodicidad a la mensual, al aguinaldo y "a la prima vacacional, en atención a las siguientes "consideraciones:

"El artículo 1o. constitucional, consagra, en "términos generales, la garantía de igualdad para la "aplicación de la Constitución y las garantías que "de ella emanen, por su parte, el artículo 31, "fracción IV, del propio ordenamiento señala como "obligación de los mexicanos, contribuir al gasto "público de manera proporcional y equitativa.

"Ahora bien, este Alto Tribunal ha definido a la "equidad como el principio por virtud del cual los "que se hallen dentro de una misma situación "establecido por la ley, se encuentran obligados a "sufragar un determinado tributo y los que están en "situación jurídica diferente, no se encuentran "sujetos a esa misma obligación tributaria, esto es, "la equidad implica dar un trato igual a los iguales y "desigual a los desiguales.

"Lo anterior se desprende de los criterios "jurisprudenciales sustentados por esta Suprema "Corte de Justicia de la Nación, que a continuación "se transcriben.

"Novena Epoca; Instancia: Pleno; Fuente: "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; "Tomo: V; Junio de 1997; Tesis: P./J. 41/97; Página: "43.

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El "principio de equidad no implica la necesidad de "que los sujetos se encuentren, en todo momento y "ante cualquier circunstancia, en condiciones de "absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del "deber de los Poderes públicos de procurar la "igualdad real, dicho principio se refiere a la "igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los "gobernados de recibir el mismo trato que quienes "se ubican en similar situación de hecho porque la "igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, "constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación "de la ley. De lo anterior derivan los siguientes "elementos objetivos, que permiten delimitar al "principio de equidad tributaria: a) no toda "desigualdad de trato por la ley supone una "violación al artículo 31, fracción IV, de la "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos, sino que dicha violación se configura "únicamente si aquella desigualdad produce "distinción entre situaciones tributarias que "pueden considerarse iguales sin que exista para "ello una justificación objetiva y razonable; b) a "iguales supuestos de hecho deben corresponder "idénticas consecuencias jurídicas; c) no se "prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de "trato, sino sólo en los casos en que resulta "artificial o injustificada la distinción; y d) para "que la diferenciación tributaria resulte acorde con "las garantías de igualdad, las consecuencias "jurídicas que resultan de la ley, deben ser "adecuadas y proporcionadas, para conseguir el "trato equitativo, de

manera que la relación entre la "medida adoptada, el resultado que produce y el fin "pretendido por el legislador, superen un juicio de "equilibrio en sede constitucional".

"Novena Epoca; Instancia: Pleno; Fuente: "Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta; "Tomo: V; Junio de 1997; Tesis: P./J. 42/97; Página: "36.

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS "NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A "SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A "PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES "DISPARES.- El texto constitucional establece que "todos los hombres son iguales ante la ley, sin que "pueda prevalecer discriminación alguna por razón "de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra "condición o circunstancia personal o social; en "relación con la materia tributaria, consigna "expresamente el principio de equidad para que, "con carácter general, los Poderes públicos tengan "en cuenta que los particulares que se encuentren "en la misma situación deben ser tratados "igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a "estas bases, el principio de equidad se configura "como uno de los valores superiores del "ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de "servir de criterio básico de la producción "normativa y de su posterior interpretación y "aplicación. La conservación de este principio, sin "embargo, no supone que todos los hombres sean "iguales, con un patrimonio y necesidades "semejantes, ya que la propia Constitución Política "de los Estados Unidos Mexicanos acepta y "protege la propiedad privada, la libertad "económica, el derecho a la herencia y otros "derechos patrimoniales, de donde se reconoce "implícitamente la existencia de desigualdades "materiales y económicas. El valor superior que "persigue este principio consiste, entonces, en "evitar que existan normas que, llamadas a "proyectarse sobre situaciones de igualdad de "hecho, produzcan como efecto de su aplicación la "ruptura de esa igualdad al generar un trato "discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, "propiciar efectos semejantes sobre personas que "se encuentran en situaciones dispares, lo que se "traduce en desigualdad jurídica".

"Así pues, la equidad tributaria significa que los "contribuyentes de un mismo impuesto deben "guardar una situación de igualdad frente a la "norma jurídica que lo establece y regula, por lo "que han de recibir el mismo trato en lo referente a "dicho impuesto, resultando por consiguiente que, "aunado al principio de proporcionalidad tributaria "-en virtud del cual los impuestos deben ajustarse "a la capacidad económica de quienes están "obligados a pagarlos- la justicia tributaria "consagrada en la Constitución fija su razón de ser "en las posibilidades económicas de cada "contribuyente, debiéndose tratar por consiguiente "igual a iguales condiciones de capacidad "económica y, contrariamente, desigual a "condiciones de capacidad económica disímiles. "De lo anterior resulta que dicha capacidad, "consistente en la adecuación de la aptitud objetiva "para concurrir a las cargas públicas, debe llevar a "la igualdad en el tratamiento de los contribuyentes "potenciales, es decir, a que la justicia se produzca "en cada caso particular alcanzándose por "antonomasia la equidad tributaria consagrada en "el texto constitucional.

"Sentado el alcance de la garantía de equidad "tributaria, debe decirse que el legislador cuenta "con plena libertad para el establecimiento de "contribuciones, cuyo único límite es el respeto a "los principios constitucionales que han sido "desarrollados, esto es, el establecimiento de "contribuciones constituye el ejercicio de la "potestad tributaria, así, el que tiene el poder de "gravar, tiene el poder de no gravar, de gravar de "diversa manera y de desgravar, siempre en "respeto de los márgenes constitucionales.

"Octava Epoca; Instancia: Pleno; Fuente: Apéndice "de 1995; Tomo I, Parte SCJN; Tesis: 99; Página: "109.

"CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL "LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, "SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE "ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE "LA CONSTITUCION.- Es inexacto que el artículo "31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al "Estado el poder tributario, establezca que el objeto "de las contribuciones quede limitado a los "ingresos, utilidades o rendimientos de los "contribuyentes, pues tan restringida interpretación "no tiene sustento en esa norma constitucional, "que otorga plena libertad al legislador para elegir "el objeto tributario, con tal de que respete los "principios de proporcionalidad, equidad y "destino".

"Bajo esa tesitura, las exenciones establecidas por "el legislador también tienen que atender a los "principios contenidos en los artículos 13 y 31, "fracción IV, de la Constitución Federal, pues "también deben observar los principios de "generalidad y un esquema de igualdad de las "cargas tributarias que pesan sobre los "particulares, para

lo cual es necesario que el "legislador, al crear el supuesto generador de la "obligación tributaria, no se conduzca con fines "discriminatorios (por ejemplo, por motivos de "raza, religión o sexo), ni caprichosos o arbitrarios, "sino conforme a criterios objetivos con relevancia "y significación frente al objeto y fin de la ley "tributaria.

"Séptima Epoca; Instancia: Pleno; Fuente: "Apéndice de 1995; Tomo I, Parte SCJN; Tesis: 164; "Página: 166.

"IMPUESTOS, EXENCION DE. ES "CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE "CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE "LAS PERSONAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO "200 DEL ESTADO DE SINALOA).- Es "constitucional la exención de impuestos cuando "se establece considerando la situación objetiva de "las personas exentas (no así cuando la exención "se hace en atención a las características "individuales de las personas, estimándose sus "características personalísimas), en atención a la "situación jurídica abstracta prevista en la ley, la "cual contempla elementos objetivos para "establecer excepciones en el pago de los "impuestos. Por tales razones, es constitucional el "Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en "el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre "otras personas, a los agentes consulares "extranjeros, a los miembros de delegaciones "científicas, a las personas de nacionalidad "extranjera, a los empleados públicos federales, del "Estado o de los Municipios, que reciban "gratificaciones de fin de año. Interpretando en "forma sistemática el artículo 28 constitucional y el "artículo 13 de su reglamento, se obtiene la "conclusión de que la prohibición contenida en el "primero de ellos respecto de la exención de "impuestos, debe entenderse en el sentido de que "ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer "intereses de determinada o determinadas "personas, y no cuando la exención de impuestos "se otorga considerando situaciones objetivas en "que se reflejan intereses sociales o económicos "en favor de una categoría de sujetos'.

"Ahora bien, el análisis de la constitucionalidad y "específicamente de la equidad de cada "contribución, debe hacerse tomando en "consideración sus particularidades.

"Al respecto, resulta relevante para el tema en "cuestión lo establecido en Título IV, de la Ley del "Impuesto Sobre la Renta, relativo a las Personas "Físicas, específicamente en el primer párrafo del "artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, "que dice:

"ARTICULO 106.- Están obligadas al pago del "impuesto establecido en este Título, las personas "físicas residentes en México que obtengan "ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en "servicios en los casos que señale esta Ley, o de "cualquier otro tipo. También están obligadas al "pago del impuesto, las personas físicas residentes "en el extranjero que realicen actividades "empresariales o presten servicios personales "independientes, en el país, a través de un "establecimiento permanente, por los ingresos "atribuibles a éste'.

"El precepto transcrito establece la obligación "fiscal de las personas físicas que obtengan "ingresos de pagar el impuesto sobre la renta.

"Dentro de este mismo apartado de la ley se "establecen los supuestos en los que no se pagará "el impuesto sobre la renta por la obtención de los "ingresos que enumera el artículo 109, dentro del "que se encuentra la fracción XI, que en el primer "párrafo establece una exención parcial para los "trabajadores en relación con los ingresos que "reciban de sus patrones por las gratificaciones "otorgadas en forma general durante un año de "calendario, hasta el equivalente del salario mínimo "general del área geográfica del trabajador elevado "a 30 días; las primas vacacionales otorgadas en "forma general durante el año de calendario, hasta "por el equivalente a 15 días de salario mínimo "general del área geográfica del trabajador; la "participación de los trabajadores en las utilidades "de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días "de salario mínimo general del área geográfica del "trabajador y las primas dominicales, hasta por el "equivalente de un salario mínimo general del área "geográfica del trabajador por cada domingo que "se labore'.

"Por su parte, en el segundo párrafo se establece "una exención total tratándose de los trabajadores "al servicio de la Federación y de las entidades "federativas, en relación con los ingresos que "obtienen derivados de las gratificaciones que se "otorgan anualmente o con diferente periodicidad "a la mensual, en cualquier momento del año "calendario, de conformidad con las actividades y "el servicio que desempeñen, siempre que sean de "carácter general, incluyendo, entre otras, el "aguinaldo y la prima vacacional.

"Por otro lado, el artículo 123 constitucional "establece las bases que rigen en materia de "trabajo. Se divide en dos apartados, el primero, "rige lo relativo a las relaciones de trabajo en "general, por su parte, el apartado B, se ocupa de "las relaciones entre los Poderes de la Unión, el "Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores.

"Del texto constitucional se pueden desprender las "siguientes situaciones:

"La relación de trabajo relativa al apartado A, del "precepto en comento, surge y se rige por la "voluntad de las partes, teniendo como límite tan "sólo las normas mínimas que se establecen a "favor de los trabajadores en la materia, por el "contrario, la relación del Estado y sus "trabajadores, nace con motivo de un acto de "designación que tiene que atender a los principios "mínimos que señala la Constitución, en las "fracciones VII y VIII, del apartado B, en comento, "esto es, a través de sistemas que permitan "apreciar los conocimientos y aptitudes de los "aspirantes.

"En el apartado A, el contenido del trabajo es "determinado por las partes contratantes, en tanto "que en los trabajadores del apartado B, el "desarrollo de la función está determinada por "ordenamientos legales y reglamentarios que "deben acatarse obligatoriamente, incluso, en el "caso de inobservancia de esos ordenamientos se "instaura un procedimiento administrativo para "determinar la responsabilidad en que se hubieran "incurrido.

"Las expresiones terminación, suspensión y "rescisión tienen diversas connotaciones, así, se "observa que tratándose de trabajadores regidos "por el apartado A del artículo 123 constitucional, "tienen acción para demandar la rescisión de la "relación laboral por causas imputables al patrón, "prerrogativa de la que no gozan los trabajadores al "servicio del Estado, pues la relación es de diversa "naturaleza, ya que en este supuesto ésta sólo "puede darse por concluida por término del "nombramiento, renuncia o por cese.

"Los trabajadores del apartado B tienen "prerrogativas adicionales de rango constitucional "en materia de seguridad social, como lo son el "establecimiento de centros para vacaciones y "recuperación, tiendas económicas para beneficio "de los trabajadores y sus familiares, habitaciones "baratas en arrendamiento o venta.

"En atención a lo anterior, también son diversas las "leyes reglamentarias que las regulan, al igual que "las autoridades que conocen de las controversias "que se suscitan con motivo de las relaciones "laborales regidas por cada uno de los apartados, "así como los organismos que tienen a su cargo la "materia de seguridad social.

"En relación con los ingresos, rubro que reviste la "relevancia para el presente estudio, ya que es el "objeto gravado en la Ley del Impuesto Sobre la "Renta, se observa que todos los trabajadores "tienen como nota en común que perciben un "salario.

"Sin embargo, tratándose de los trabajadores del "apartado A, éstos son fijados convencionalmente, "lo que puede atender a diversos factores, los "cuales inciden directamente en el monto que lo "integra.

"Por su parte, los salarios de los trabajadores al "servicio del Estado son fijados en el presupuesto "respectivo, sin que su cuantía pueda ser "disminuida durante la vigencia de éstos.

"En mérito de lo anterior, las diversas prestaciones "que se otorgan a los trabajadores del apartado A, "e incluso el monto del salario, puede verse "disminuido o aumentado atendiendo a la voluntad "de los contratantes, por el contrario, el salario de "los trabajadores al servicio del Estado es el que se "ha destinado específicamente en el presupuesto "para ese efecto. Tocante a lo anterior, es relevante "resaltar que en tanto que la Ley Federal de "Trabajo, reglamentaria del apartado A, del artículo "123 constitucional establece mínimos en cuanto al "monto de las prestaciones que debe recibir un "trabajador, las cuales pueden verse "incrementadas sin más limitación que la voluntad "del patrón, la Ley Federal de los Trabajadores al "Servicio del Estado, reglamentaria del apartado B, "del precepto constitucional en comento, estatuye "montos fijos, los cuales tienen que estar "establecidos indefectiblemente en el presupuesto "respectivo.

"Además, los ingresos de los trabajadores del "apartado A, pueden verse incrementados con "motivo del reparto de utilidades a que tiene "derecho, prerrogativa de la que no disfrutaban los "trabajadores al servicio del Estado.

"Bajo esa tesitura, es dable concluir que la "naturaleza de la relación de los trabajadores al "servicio del Estado es diversa a la que revisten los "trabajadores regulados por el

apartado A del "artículo 123 constitucional, asimismo, estas dos "categorías de trabajadores no se encuentran en un "plano de igualdad porque aun los ingresos, "prestaciones, derechos y obligaciones que "derivan de la relación es disímil en uno y en otro "caso, resaltando las particularidades que les son "impresas por la Carta Magna, y las leyes que la "reglamentan.

"Ahora bien, el Capítulo I, del Título IV de la Ley del "Impuesto Sobre la Renta regula los ingresos por "salarios y en general por la prestación de un "servicio personal subordinado que perciban las "personas físicas, respecto a lo cual, tiene "relevancia lo preceptuado en el artículo 110, "párrafo primero, y fracción I que establece la regla "general en relación con lo que debe considerarse "ingresos por la prestación de un servicio personal "subordinado, seguidamente señala que se "asimilan' a esos ingresos las remuneraciones y "demás prestaciones obtenidas por los "funcionarios y trabajadores de la Federación, de "las Entidades Federativas y de los municipios, así "como por los miembros de las fuerzas armadas.

"Lo anterior evidencia que el legislador reconoció "que las categorías de sujetos en estudio son "diversas, pues no se encuentran en un plano de "igualdad, consiguientemente, en uso de la "potestad tributaria que reviste, hace una ficción "legal y señala que las remuneraciones y demás "prestaciones obtenidas por los funcionarios y "trabajadores al servicio del Estado se asimilarán a "los ingresos por la prestación de un servicio "personal subordinado, lo que justifica el "subsecuente trato dispar que se otorga a esas "categorías de sujetos en el precepto impugnado, "pues existe una diferencia objetiva desde el "enunciado que establece la relación tributaria.

"Lo anterior significa que se trata de sujetos que se "encuentran en diversas hipótesis de causación, "por lo que es válido y justificado el trato diverso, "lo que se traduce, en la materia, en que se les "impongan diversas cargas tributarias, "exentándoles del pago del impuesto en cuestión "cuando el ingreso provenga de gratificaciones, "como lo pueden ser el aguinaldo y la prima "vacacional, entre otros, lo que de modo alguno "vulnera el principio de equidad.

"En efecto, en el texto reclamado el legislador "reconoció diferencias contributivas de rango "constitucional entre ambas categorías de sujetos, "pues éstos se encuentran colocados en "situaciones objetivamente distintas, lo que "amerita un tratamiento fiscal diverso, pues como "quedó precisado, este Alto Tribunal, ha sostenido "que la equidad tributaria es un principio "constitucional que consiste en otorgar, por medio "de ley, un trato igual a quienes se encuentran en "una misma situación jurídico-contributiva, y un "trato desigual a los sujetos que se ubiquen en "hipótesis o situaciones diversas.

"Atento a lo anterior, dado que existe la necesidad "de que existan tratos desiguales para quienes se "encuentran en hipótesis diversas, el Legislador no "sólo no está facultado, sino obligado a crear "varias categorías de contribuyentes como sea "necesario, a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias; o bien que en su diseño "se advierta que fueron creadas para hostilizar a "determinadas clases o universalidades de "causantes.

"Ahora bien, esas categorías diferenciadoras, "deben sustentarse necesariamente en bases "objetivas que justifiquen el trato distinto entre "unos y otros contribuyentes y pueden "establecerse por el Legislador atendiendo a "finalidades económicas, sociales, de política "fiscal, o incluso fines extrafiscales.

"Sobre las bases anteriores, estimo necesario "destacar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta "vigente para el año 2002 claramente instituye dos "categorías en materia de 'Personas Físicas que "tienen ingresos por Salarios, y en General que "Prestan un Trabajo Personal Subordinado'.

"Los trabajadores al servicio de patrones distintos "del Estado, y

"Los trabajadores al servicio del Estado.

"La primer categoría se reconoce por la ley federal "en comentario de manera implícita, pero nítida, en "los siguientes artículos:

"ARTICULO 16.- En cuanto se refieren al "tratamiento fiscal vinculado al cálculo de la "Participación de los Trabajadores en las Utilidades "de las Empresas (PTU). El Estado no reparte "utilidades, esta previsión es propia de un sistema "que reconoce a los trabajadores cuyas relaciones "laborales son regidas por el apartado A del "artículo 123 constitucional, donde no entran los "trabajadores al servicio del Estado.

"ARTICULO 29, fracciones VII y VIII.- En cuanto "reconocen que las personas morales pueden "deducir, como apoyo a los trabajadores regidos "por el apartado A del artículo 123 constitucional, "las aportaciones para la creación o incremento de "reservas para fondos de pensiones o jubilaciones "complementarias previstas en la Ley del Seguro Social y las cuotas patronales pagadas al IMSS en "términos de la misma norma, inaplicable por regla "general a los Trabajadores al Servicio del Estado.

"ARTICULO 32, fracción I.- En cuanto reconoce, "como partida excepcionalmente deducible, el pago "de contribuciones subsidiadas siempre y cuando "se trate de las enteradas al Instituto Mex icano del "Seguro Social.

"ARTICULO 109, fracción III.- En cuanto exenta del "pago del impuesto a las jubilaciones, pensiones, "haberes de retiro, así como las pensiones "vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de "la subcuenta del seguro de retiro, o de la "subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y "vejez, previstas en la Ley del Seguro Social, "inaplicable a los Trabajadores al Servicio del "Estado.

"ARTICULO 109, fracción VII.- En cuanto exenta las "aportaciones y sus rendimientos provenientes de "la subcuenta de vivienda de la cuenta individual "prevista en la Ley del Seguro Social.

"ARTICULO 109, fracción X.- En cuanto exenta a los "trabajadores que obtengan ingresos estando "sujetos a una relación laboral al momento de la "separación, con cargo a la subcuenta del seguro "de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en "edad avanzada y vejez, prevista en la Ley del "Seguro Social, inaplicable por regla general a los "trabajadores al servicio del Estado.

"ARTICULO 114.- En cuanto a que para determinar "el monto del subsidio acreditable, deben "descontarse en beneficio del trabajador, los útiles, "instrumentos y materiales necesarios para la "ejecución del trabajo a que se refiere la Ley "Reglamentaria del Apartado A del artículo 123 "Const itucional, las cuotas patronales pagadas al "IMSS y las aportaciones al INFONAVIT.

"ARTICULO 119.- En cuanto se reconoce que los "trabajadores recibirán el crédito al salario a "condición que estén inscritos en el Instituto "Mexicano del Seguro Social, entre otros (Los "trabajadores al servicio del Estado no reciben "crédito al salario).

"ARTICULOS 180 y 181.- En cuanto reconocen "como ingresos gravables, los salarios "provenientes del trabajo prestado por personas "físicas que prestan servicios en territorio nacional "independientemente de que el patrón sea "extranjero, siempre y cuando cuente con "establecimientos permanentes en México. Un "patrón extranjero no puede ser el Estado.

"ARTICULO 182.- Al referirse a ingresos por "jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, "pensiones vitalicias u otras formas de retiro, "incluyendo las provenientes de la subcuenta del "seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, "cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la "Ley del Seguro Social. Las prestaciones de "seguridad social de los trabajadores al servicio del "Estado, no se rigen por la ley del IMSS sino por la "del ISSSTE.

"Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre la Renta, "reconoce la existencia de la diversa categoría de "contribuyentes que son trabajadores al servicio "del Estado, en los siguientes preceptos:

"ARTICULO 102.- En cuanto establece las bases "para la tributación de la Federación, los Estados, "los Municipios y las instituciones obligadas a "entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de "su remanente de operación, así como los "organismos descentralizados, imponiéndose así, "un trato fiscal distinto a los patrones de naturaleza "no oficial, que trasciende al tratamiento de sus "trabajadores.

"ARTICULO 109, fracción III.- En cuanto reconoce "como exención, en variante distinta a los "trabajadores no gubernamentales, los ingresos "provenientes de la cuenta individual del ISSSTE.

"ARTICULO 109, fracción III.- En cuanto exenta de "ISR la entrega de aportaciones y rendimientos "provenientes de la cuenta individual de ahorro "para el retiro prevista en la Ley del ISSSTE, de la "Ley de ISSFAN, o del Fondo de la Vivienda para "los miembros del activo del ejército.

"ARTICULO 109, fracción X.- En cuanto exenta "respecto de los ingresos de los trabajadores al "servicio del Estado provenientes de la cuenta "individual del sistema de ahorro para el retiro en "términos de la Ley del ISSSTE.

"El artículo 109, fracción XI.- Es otro precepto que "acentúa la existencia de categoría diversa con "relación a los trabajadores no gubernamentales.

"ARTICULO 110.- En cuanto considera ingresos por "salarios, los gastos no sujetos a comprobación "que perciben los funcionarios y trabajadores de la "Federación y de las Entidades, así como de los "municipios.

"ARTICULO 111.- En cuanto considera ingresos en "servicios, los automóviles que se asignan a los "funcionarios de la Federación, de las Entidades "Federativas o de los Municipios, si acaso no "satisfacen ciertos requisitos, inexigibles en casos "similares a los trabajadores no gubernamentales.

"ARTICULO 114.- En la medida que para determinar "el monto del subsidio acreditable se deben "considerar las aportaciones efectuadas por el "patrón al ISSSTE.

"Los anteriores artículos, entre otros, parecen "demostrar la existencia de dos categorías fiscales "distintas en el renglón de los trabajadores, incluso "con una correspondencia directa al propio artículo "123 constitucional; y también hay que destacar "que esas diferencias normativas notables, no "fueron impugnadas y por tanto constituyen "distinciones firmes que deben vincular la "apreciación y valoración del caso concreto.

"Si se acepta que los trabajadores al servicio del "Estado y los no gubernamentales reciben tratos "fiscales distintos por integrar distintas categorías "de contribuyentes, ello de suyo, resultaría "suficiente para estimar que no hay razones para "otorgar tratos fiscales igualitarios a unos y otros "trabajadores, y para estimar que se viola la "garantía de equidad tributaria prevista en el "artículo 31, fracción IV constitucional, máxime, "que las personas físicas que prestan trabajos "personales subordinados a patrones no "gubernamentales, reciben otros beneficios, que "serían incompatibles con los trabajadores al "servicio del Estado, como por ejemplo la PTU o el "crédito al salario.

"En el orden expuesto y acreditadas las distintas "categorías de contribuyentes, es evidente que "cuando menos, no puede considerarse que "existan bases para estimar la presencia de una "violación a la garantía de equidad tributaria en los "términos descritos al
comienzo
de esta "exposición, incluso ni siquiera podría analizarse la "problemática presente a la luz de dicho precepto "constitucional, pues no se puede hablar de trato "desigual a iguales.

"Por último, estimo que sirve de fundamento a todo "lo expuesto con antelación, la tesis que a "continuación se transcribe:

"Novena Epoca; Instancia: Pleno; Fuente: "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; "Tomo: XI, Marzo de 2000; Tesis: P./J. 24/2000; "Página: 35.

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD "TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, "FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una "revisión a las diversas tesis sustentadas por esta "Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno "al principio de equidad tributaria previsto por el "artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, "necesariamente se llega a la conclusión de que, en "esencia, este principio exige que los "contribuyentes de un impuesto que se encuentran "en una misma hipótesis de causación, deben "guardar una idéntica situación frente a la norma "jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que "las disposiciones tributarias deben tratar de "manera igual a quienes se encuentren en una "misma situación y de manera desigual a los "sujetos del gravamen que se ubiquen en una "situación diversa, implicando, además, que para "poder cumplir con este principio el legislador no "sólo está facultado, sino que tiene obligación de "crear categorías o clasificaciones de "contribuyentes, a condición de que éstas no sean "caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar "a determinadas clases o universalidades de "causantes, esto es, que se sustenten en bases "objetivas que justifiquen el tratamiento diferente "entre una y otra categoría, y que pueden "responder a finalidades económicas o sociales, "razones de política fiscal o incluso extrafiscales".

Las consideraciones jurídicas reproducidas resultan aplicables a la presente acción de inconstitucionalidad, toda vez que en el fallo respectivo se reitera el criterio sustentado por el Tribunal Pleno en el sentido de que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la exposición de motivos o en los

dictámenes legislativos no se contienen bases objetivas que justifiquen la existencia de una categoría de contribuyentes a los servidores públicos distinta a la de los demás trabajadores en general y que por tanto, si tanto unos como los otros trabajadores son causantes del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado, deben encontrarse en un plano de igual en la obligación contributiva, por lo que deben tener los mismos derechos en cuanto a la exención de impuestos; criterio jurídico éste del cual difiere sustancialmente, ya que la creación de diversas categorías de trabajadores se encuentran en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que ya no es necesario que las bases objetivas que las justifiquen se encuentren en la norma tributaria.

En efecto, la naturaleza de la relación de los trabajadores al servicio del Estado es diversa a la que revisten los trabajadores regulados por el apartado A del artículo 123 constitucional, asimismo, estas dos categorías de trabajadores no se encuentran en un plano de igualdad porque aun los ingresos, prestaciones, derechos y obligaciones que derivan de la relación es disímil en uno y en otro caso, resaltando las particularidades que les son impuestas por la Carta Magna, y las leyes que la reglamentan.

En el Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que perciban las personas físicas, respecto a lo cual, tiene relevancia lo preceptuado en el artículo 110, párrafo primero, y fracción I que establece la regla general en relación con lo que debe considerarse ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, seguidamente señala que se 'asimilan' a esos ingresos las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los municipios, así como por los miembros de las fuerzas armadas.

De lo expuesto, se evidencia que el legislador, retomando el sentido de la reforma al artículo 123 de la Constitución Federal, al crearse el apartado B, reconoció que las categorías de sujetos en estudio son diversas, pues no se encuentran en un plano de igualdad, consiguientemente, en uso de la potestad tributaria que reviste, hace una ficción legal y señala que las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores al servicio del Estado se asimilarán a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, lo que justifica el subsecuente trato dispar que se otorga a esas categorías de sujetos en el precepto impugnado, pues existe una diferencia objetiva desde el enunciado que establece la relación tributaria.

Lo anterior significa que se trata de sujetos que se encuentran en diversas hipótesis de causación, en atención a la naturaleza jurídica de su relación laboral, por lo que es válido y justificado el trato diverso, lo que se traduce, en la materia, en que se les impongan diversas cargas tributarias, exentándoles del pago del impuesto en cuestión cuando el ingreso provenga de gratificaciones, como lo pueden ser el aguinaldo y la prima vacacional, entre otros, lo que de modo alguno vulnera el principio de equidad.

En el párrafo segundo de la fracción IX del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya invalidez se solicitó, el legislador reconoció diferencias contributivas de rango constitucional entre ambas categorías de sujetos, pues éstos se encuentran colocados en situaciones objetivamente distintas, lo que amerita un tratamiento fiscal diverso, pues como quedó precisado, este Alto Tribunal, ha sostenido que la equidad tributaria es un principio constitucional que consiste en otorgar, por medio de ley, un trato igual a quienes se encuentran en una misma situación jurídico-contributiva, y un trato desigual a los sujetos que se ubiquen en hipótesis o situaciones diversas.

No obstante la salvedad anterior, concurro con la decisión del Tribunal Pleno, en el sentido de que el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, ya que restringe la exención en el pago del impuesto sobre la renta por los ingresos que en la propia norma se mencionan, únicamente a aquellos servidores públicos sujetos a condiciones generales de trabajo, sin que exista una justificación objetiva y razonable en la Constitución, en la propia norma, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes a su discusión, para darles un tratamiento diferente y privilegiado en relación con los demás trabajadores de la Federación o Entidades Federativas que no se encuentren sujetos a condiciones generales de trabajo.

De los artículos 87 y 88 de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B del Artículo 123 Constitucional, se desprende que los trabajadores al servicio de la Federación estarán sujetos a condiciones generales de trabajo, cuando así lo fije el titular de la dependencia en la que prestan sus servicios; circunstancia ésta que de ninguna forma crea una categoría especial de contribuyentes, sino que sólo regula su relación laboral frente al patrón, de tal suerte que no se justifica el que la disposición legal cuestionada, lo coloque en un régimen tributario distinto a los demás servidores públicos que no se encuentran en el mismo supuesto, pero que sus percepciones, objeto del impuesto sobre la renta, son por los mismos conceptos (remuneración al trabajo personal subordinado), por lo que deben encontrarse en igual hipótesis normativa en cuanto a exención para el pago del impuesto se refiere.

Así, como lo ha sostenido este Alto Tribunal, de la lectura integral de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la exposición de motivos de su reforma, los dictamen de las comisiones legislativas y en sus discusiones, no permite concluir la existencia de bases objetivas que justifiquen que los servidores públicos sujetos a condiciones generales de trabajo se encuentran en un grupo o categoría de contribuyentes diversa a la en que se encuentra el resto de los trabajadores al servicio de la Federación o de las Entidades Federativas.

Respetuosamente: Ministra **Olga María del Carmen Sánchez Cordero de García Villegas**.- Rúbrica.

LICENCIADO **JOSE JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ**, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CERTIFICA: Que esta fotocopia constante de cincuenta y un fojas útiles, concuerda fiel y exactamente con su original que obra en el expediente relativo a la Acción de inconstitucionalidad 9/2003, promovida por el Procurador General de la República, en contra del Congreso de la Unión y del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se certifica para efectos de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**, en términos de lo dispuesto en el párrafo Segundo del artículo 44 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el punto Cuarto resolutivo de su sentencia dictada en la sesión pública de veintisiete de mayo del año en curso.- México, Distrito Federal, a nueve de junio de dos mil tres.- Conste.- Rúbrica.