

## IMPOSICIÓN SOBRE LAS NÓMINAS EN MÉXICO \*

SUMARIO: *Nociones generales acerca de los impuestos sobre las nóminas: I. Naturaleza de los impuestos sobre las nóminas. II. Impacto, traslación e incidencia de estos impuestos. III. Efectos económicos. IV. Justificación del uso de estos impuestos. V. Desarrollo futuro de estos impuestos. Aplicación del impuesto sobre nóminas en México: I. Preámbulo. II. Aplicación a nivel federal. 1. Elementos del impuesto: objeto, sujeto, exenciones, base, tasa. 2. Evolución del impuesto. III. Aplicación a nivel local. 1. Elementos del impuesto: objeto, sujeto, exenciones y no casación, base, tasa. Conclusiones: Bibliografía, Apéndice.*

### NOCIONES GENERALES ACERCA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS NÓMINAS

#### I. *Naturaleza de los impuestos sobre las nóminas*

Los impuestos sobre las nóminas recaen ya sea sobre el monto de las erogaciones efectuadas como retribución a la prestación de un trabajo; sobre el monto de las percepciones obtenidas por el desempeño de un empleo, o sobre ambos.

Lo anterior implica que su análisis deba hacerse en forma separada, pues sus efectos son los de un impuesto personal al ingreso cuando es pagado por el trabajador, o de un impuesto en la etapa de la producción cuando es cubierto por el patrón, ya que en este caso las repercusiones de dicho tributo son las mismas que las de los gravámenes sobre producción y consumo.

#### II. *Impacto, traslación e incidencia de estos impuestos*

Un teorema tradicional de las finanzas públicas<sup>1</sup> es que la incidencia final de un impuesto no depende de la designación de la ley respecto a quien es el sujeto pasivo. El impacto —o incidencia legal— de

\* Agradezco a la licenciada María Jesús de Miguel, jefa del Departamento de Análisis de los Sistemas Fiscales estatales, y a la licenciada Lilia Guerrero, analista del mismo, por haberme proporcionado material sobre el tema y por sus valiosos comentarios. Los errores, omisiones y opiniones externadas son de mi absoluta responsabilidad.

<sup>1</sup> Neubig, Thomas S., "The Social Security Payroll Tax Effect on Wage Growth", *Proceedings of the Seventy-Forth Annual Conference, National Tax Association, Columbus, 1982*, p. 196.

un tributo, a menudo difiere de la incidencia final o económica, porque los sujetos pasivos señalados por la norma pueden ajustar su producción o compra en respuesta al gravamen, trasladando su carga.

Cuando el impuesto sobre las nóminas recae sobre el trabajador, el proceso de traslación es básicamente el mismo que el que ocurre en los impuestos al ingreso. En este caso puede haber una tendencia mayor a trasladar el impuesto al patrón, porque el tributo puede afectar el mínimo de subsistencia; pero "si un impuesto sobre los salarios se hace repercutir sobre las ganancias, es solamente después de una lucha larga y dura",<sup>2</sup> por lo que la traslación del impuesto del empleado al patrón es improbable y el impuesto incide sobre el trabajador, reduciendo su nivel de vida.

Dado que los ahorros de los trabajadores son mínimos, el efecto de este impuesto se deja sentir en el consumo, y en la medida en que hace disminuir la demanda de artículos, repercute en la producción de los mismos.

Cuando el gravamen recae sobre los patrones, debe considerarse que toda carga adicional al factor trabajo encarece la posibilidad de proporcionar empleo. Por una parte el impuesto sobre las nóminas puede inducir a una sustitución de trabajo por equipo en los procesos donde es posible este reemplazo; por otra parte es posible que los patrones que tienen que pagar una erogación por salario más alta —el sueldo más el tributo sobre él— no puedan ocupar tantos trabajadores como en ausencia del gravamen, aun si no puede hacer la sustitución por maquinaria. En la medida en que la demanda de trabajo se reduce, puede esperarse que en lo general haya cierta tendencia a una baja en el volumen total de salarios.

Para impedir la sustitución de trabajo por equipo a que se ha hecho referencia, se ha sugerido<sup>3</sup> una revisión de las normas aplicables a la deducción por depreciación de maquinaria a modo de reducir las facilidades para efectuarla, pues encareciendo simultáneamente el factor capital se impide la modificación del precio relativo del capital y del trabajo, evitando la tendencia a reemplazar el uno por el otro.

Si bien el sueldo bruto pagado a los empleados no puede reducirse como consecuencia del impuesto sobre las nóminas, no deja éste de reflejarse en los trabajadores a través de una disminución en el crecimiento de los salarios y en una percepción total más baja, pues al decrecer las utilidades de la empresa ésta concede menos beneficios

<sup>2</sup> Seligman, citado por Harold M. Sommers, *Finanzas públicas e ingreso nacional*, México, Fondo de Cultura Económica, 1961, p. 300.

<sup>3</sup> Secretaría General de la OEA, "Algunos principios generales de política tributaria", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, Jalisco, año 2, núm. 5, 1979, p. 45.

adicionales, especialmente por lo que hace a la participación de utilidades.

### III. *Efectos económicos*

Cualquier aumento en el costo de producción —el impuesto lo es— induce a una elevación del precio del producto. Puede haber muchas interferencias en la práctica —fuerza de los sindicatos, control de precios—; sin embargo, en la medida en la que el proceso de traslación funcione, una parte del impuesto a cargo del patrón se retrotraslada a los trabajadores —en la forma de una reducción en la demanda de trabajo, en el crecimiento de los salarios y en los beneficios adicionales—, y otra se protraslada a los consumidores —por medio del aumento del precio de los bienes producidos.

De acuerdo con esto, el impuesto sobre las nóminas puede ser gráficamente representado,<sup>4</sup> ya sea con una traslación descendente en la curva de la demanda, o con una traslación ascendente en la curva de la oferta, con los mismos resultados de menor producción, mayor precio bruto y menor precio neto.

La protraslación opera con mayor rapidez porque es más fácil elevar directamente el precio a los consumidores que retrotrasladarlo inmediatamente a la demanda de trabajo en los términos ya señalados. Esta combinación de retrotraslación limitada a los trabajadores y de protraslación a los consumidores, hace que a través de una reducción en el poder adquisitivo de los salarios, a largo plazo, los impuestos sobre las nóminas a cargo de los patrones incidan sobre los trabajadores.

Al destinarse al consumo mayor proporción —hasta el total— de los ingresos de los estratos de menor nivel económico, en la medida en que el impuesto se traslada al consumidor a través del alza del precio de los artículos producidos o servicios prestados, se acentúa la desigualdad en la distribución del ingreso.

Lo anterior, a su vez,<sup>5</sup> hace disminuir la demanda de artículos de consumo y repercute en la producción de los mismos —aparte de lo que la producción se haya afectado directamente por la elevación de los costos que el impuesto implica—, y al bajar la producción de artículos se reduce la demanda de bienes de capital, lo que restringe la formación de capital y ahorro. Cualquier reducción que se efectúe en la formación de capital empequeñece el monto de la riqueza colectiva y, por ende la producción potencial.

La reducción en la formación de capital, aunada al aumento de des-

<sup>4</sup> Neubig, Thomas S., *op. cit.*, p. 196.

<sup>5</sup> Sommers, Harold M., *op. cit.*, pp. 208 y ss.

igualdad en la distribución del ingreso (el impuesto que recae sobre el trabajador se traslada como parte del costo al consumidor y sólo indirectamente incide sobre los grupos de ingresos más altos) tiende a traducirse en una baja del nivel de vida.

En periodos de depresión estos impuestos tienden a agravar la condición desfavorable al disminuir el poder de compra, lo que acentúa la depresión a reducir el nivel de la actividad de los negocios.

#### IV. *Justificación del uso de estos impuestos*

La política fiscal es una cuestión de alternativas: una carga adicional al factor trabajo que encarece la posibilidad de proporcionar empleo —cuando ésta es una meta fundamental para tener una mejor distribución del ingreso—, y que además va a incidir en el costo de los productos elevando su precio; equilibrada por los efectos benéficos que el impuesto puede coadyuvar a generar, según los programas a cuyo desarrollo se aplique.

Se toma en consideración, además, que a menos que la demanda de la cantidad total de artículos<sup>6</sup> sea por completo inelástica, en la práctica el alza de los precios originada por este impuesto —cuando las tasas son muy bajas— resulta en todo caso en una ligera disminución de la producción y la ocupación.

#### V. *Desarrollo futuro de estos impuestos*

Partiendo de la realidad política, a pesar del reducido riesgo a que se ha hecho referencia, es seguro que en el futuro se emprenderán programas costosos parcialmente financiados por impuestos sobre las nóminas.

Aunque el volumen total de los salarios en Latinoamérica representa<sup>7</sup> una proporción menor del ingreso personal que en los países altamente industrializados, constituye un complemento sumamente importante del ingreso personal. Por esa razón, y además porque son muy fácilmente identificables e imposibles de ocultar, resultan las nóminas muy atractivas como base gravable, ya que esas cualidades hacen fácilmente administrable un impuesto que con tasas proporcionales relativamente bajas sea susceptible de producir recaudaciones cuantiosas.

A más largo plazo y dependiendo de la introducción de un impuesto al valor agregado, una de las reformas tributarias en América La-

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 302.

<sup>7</sup> Secretaría General de la OEA, *op. cit.*, p. 44.

tina debe consistir en la posibilidad de trasladar las contribuciones sobre nóminas que existen, como componentes de la tasa del impuesto sobre valor agregado, por las innumerables ventajas que tiene este gravamen sobre las contribuciones a las nóminas, principalmente por cuanto se refiere al tema de las exportaciones.<sup>8</sup>

#### APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS EN MÉXICO

##### I. *Preámbulo*

En México existen impuestos sobre las nóminas tanto a nivel federal como local. Este es uno de los pocos casos en que se da la concurrencia de facultades fiscales desde que en 1980 los estados se integraron al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.<sup>9</sup>

A las entidades les está prácticamente vedada la imposición de impuestos al consumo, ya que para adherirse a dicho sistema debieron convenir<sup>10</sup> en no mantener impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios);<sup>11</sup> así como sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos; sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, y sobre la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean realizadas por residentes<sup>12</sup> en las franjas fronterizas del norte, la colindante con Belice y Guatemala y zonas libres de Baja California, Sonora y Baja California Sur, siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dichas franjas y zonas. Posteriormente, como apoyo al Sistema Alimentario Mexicano incluido dentro del Plan Global de Desarrollo del gobierno federal para el periodo de 1980 a 1982, las entidades convinieron con la Federación en suspender sus impuestos sobre producción agrícola, ganadera, pesquera y venta de alimentos.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 45.

<sup>9</sup> Para mayores datos sobre la coordinación fiscal véase Chapoy Bonifaz, Dolores, "Coordinación y colaboración intergubernamental en materia fiscal", *Anuario Jurídico*, México, vol. VI, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1979; "Modificaciones al régimen de distribución de los fondos de participación", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, núm. 48, y la parte relativa al sistema nacional de coordinación fiscal, también de la autora, en la obra colectiva *Introducción al derecho mexicano*, México, UNAM, 1981.

<sup>10</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 41, frac. I y II.

<sup>11</sup> *Ibidem*, art. 1º.

<sup>12</sup> *Ibidem*, art. 2º.

Parcialmente les está prohibida la imposición de impuestos a la riqueza, pues no pueden gravar el activo o el capital de las empresas.<sup>13</sup> En este campo pueden gravar la propiedad o posesión del suelo o construcciones, la transmisión de la propiedad de los mismos —aun sobre la enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado—, sobre plusvalía y mejoría específica de la propiedad<sup>14</sup> y sobre rifas, sorteos y juegos permitidos.

Renunciaron igualmente<sup>15</sup> a la imposición de impuestos al ingreso tratándose de utilidades de las empresas y de rendimientos de capital: intereses, títulos de crédito y productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación, así como del uso o goce temporal de casa habitación.

A cambio de derogar o suspender el cobro de los impuestos sobre esas materias, las entidades reciben una participación en los impuestos federales.

Dado lo exiguo de las fuentes propias de recursos de los estados —los impuestos predial, sobre traslación de dominio, de plusvalía o mejora específica de la propiedad, rifas, sorteos y juegos permitidos, honorarios, nóminas y salarios— y de lo fácilmente administrables que son los impuestos sobre las nóminas, es de extrañar que sólo los estados de México, Nuevo León, Baja California, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Chihuahua e Hidalgo tengan establecido este gravamen.

## II. *Aplicación a nivel federal*

En la Ley de Ingresos para 1963<sup>16</sup> se introdujo entre los ingresos de la Federación el “Impuesto sobre Diversas Percepciones que se Dedicar a la Enseñanza Media y Superior, Técnica y Universitaria”. En la ley respectiva<sup>17</sup> se hizo hincapié en que la finalidad del impuesto era impulsar la enseñanza media así como la superior de carácter técnico y universitario.

### 1. *Elementos del impuesto*

Objeto:

El objeto de este impuesto era:

<sup>13</sup> *Ibidem*, art. 41, frac. III.

<sup>14</sup> *Ibidem*, art. 42.

<sup>15</sup> *Ibidem*, art. 41, frac. IV y V.

<sup>16</sup> Artículo 1, fracción XIII bis. *Diario Oficial* de 30 de diciembre de 1962.

<sup>17</sup> Decreto publicado en el *Diario Oficial* de 19 de febrero de 1963, conocido comúnmente como Ley del Impuesto del Uno por Ciento para Educación.

A. El monto de los pagos por concepto de remuneración al trabajo personal

B. El monto de las percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal en exceso del salario mínimo. Estos ingresos comprendían:<sup>18</sup>

a) sueldos, salarios y emolumentos;

b) comisiones pagadas por las ventas realizadas en el desempeño del empleo;

c) sobresueldos, viáticos, gastos de representación —excepto cuando se comprobaba que los dos últimos habían sido efectivamente erogados en servicio del patrón—, premios y gratificaciones;

d) remuneraciones ordinarias y extraordinarias, así como cualquiera otra clase de ventajas concedidas ya fuera en dinero, especie, títulosvalor, bonos de fundador o partes sociales;

e) participaciones sobre utilidades concedidas a empleados, obreros y trabajadores de acuerdo con el artículo 123 constitucional, disposiciones legales y contratos de trabajo respectivos;

f) indemnizaciones por cese o separación.

No obstante la inclusión de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas como percepción por remuneración al trabajo personal para efectos del impuesto sobre la renta, no constituye objeto del impuesto sobre nóminas, porque en tanto el salario es la retribución forzosa y necesaria a cambio del trabajo, la participación de utilidades es un derecho esencialmente aleatorio derivado del derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa a recibir una parte del resultado del proceso económico de producción o distribución de bienes y servicios, y por tanto depende del buen éxito de la empresa.

Al efecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió:<sup>19</sup>

Es fundada la afirmación en el sentido de que el artículo 16 de la Ley que Reforma y Adiciona Diversas leyes que Rigen Impuestos Federales y el artículo 1, fracción XIV de la Ley de Ingresos de la Federación para 1969, únicamente grava las erogaciones o pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal, dentro de las que no puede comprenderse el reparto de utilidades a los trabajadores puesto que aquél no es la contraposición entregada a cambio del trabajo recibido, sino un pago que se realiza en cumplimiento de una dispo-

<sup>18</sup> La ley que se analiza no los enumeraba; pero el párrafo último del artículo 2 remitía al objeto señalado para efectos de la Cédula IV en la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 95 es el que se transcribe.

<sup>19</sup> Amparo directo 521/73. Ejecutoria de diciembre de 1973, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 60, diciembre de 1973, pp. 35 y 36.

sición constitucional y que debe ser cubierto por el patrón cuando la empresa tenga utilidades repartibles, sin que vaya en proporción directa con el trabajo que se está prestando, toda vez que las disposiciones que se citan consideran como causantes a los sujetos que hacen erogaciones al trabajo personal, y el reparto de utilidades no tiene ese carácter, aun cuando encuentre su origen en la existencia de una relación de trabajo, sino el de una prestación especial que establece el artículo 123, fracción IX, del apartado A de la Constitución Federal en favor de los trabajadores, prestación que no remunera o retribuye un trabajo personal desarrollado, sino que hace partícipe al obrero del resultado económico de la empresa como factor de producción. Además los preceptos en comentario no equiparan el reparto de utilidades con los conceptos incluidos en el artículo 48 de la Ley del impuesto sobre la renta, que grava las remuneraciones al trabajo personal, en el aspecto de retribución por trabajo a cambio del cual debe percibirse un ingreso como una contraprestación en cualquiera de las formas enumeradas en ese precepto, por lo que la razón de la autoridad fundada en esa equiparación resulta violatoria no sólo de ese precepto sino del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que establece que las normas de derecho tributario que establecen cargas a los particulares serán de aplicación estricta.

C. El monto de las percepciones obtenidas como compensación de servicios prestados en el ejercicio de una profesión libre, que comprendían<sup>20</sup> el libre ejercicio:

a) de una profesión, oficio, arte, o actividad técnica o que requiriera habilidad;

b) de la actuación en actividades deportivas;

c) de una actividad cultural, técnica o artística o de otra naturaleza desarrollada frente al público o en cualquier clase de espectáculos;

d) de la actividad desarrollada por agentes de instituciones de capitalización, ahorro y préstamo para la vivienda familiar, seguros y finanzas, siempre que actuaran mediante autorización otorgada por el Estado, exceptuando a los extranjeros que residieran fuera del país y estuvieran al servicio de compañías nacionales;

e) de la explotación de patentes aduanales, y

f) de cualquiera otra actividad de naturaleza análoga a las anteriores.

Sujeto:

Eran causantes del impuesto:

<sup>20</sup> Artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al que remitía la fracción III del artículo 2 de la ley que se analiza.



A. quienes efectuaran pagos por concepto de remuneración al trabajo personal;

B. quienes percibieran ingresos en exceso del salario mínimo por concepto de remuneración al trabajo personal prestado bajo la dependencia de un tercero;

C. quienes percibieran ingresos con motivo de servicios prestados en el ejercicio de una profesión u oficio libre.

#### Exenciones:

Quedaban exceptuados del pago del impuesto que se estudia las siguientes percepciones:<sup>21</sup>

A. Emolumentos y gastos de representación de agentes diplomáticos extranjeros, así como los que los agentes consulares extranjeros percibieran en el ejercicio de sus funciones, y los sueldos, salarios y emolumentos de los empleados de las embajadas, legaciones y consulados extranjeros cuando fueran ciudadanos de los países representados, siempre que así lo dispusieran los tratados o que en los países de donde procedieran no se cobrara a los agentes consulares y empleados mexicanos de la embajada este impuesto u otros análogos, ya fuera porque no existiera dicho gravamen o por que se concediera esta misma exención.

B. Emolumentos y gastos de representación de los miembros de delegaciones oficiales cuando representaran a países extranjeros.

C. Sueldos, salarios y emolumentos de empleados, obreros y trabajadores de nacionalidad extranjera que prestaran sus servicios a empresas mexicanas en sucursales o agencias establecidas fuera del país.

D. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales que se concedieran de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social y su Reglamento, o con los contratos de trabajo respectivos.

E. Jubilaciones y pensiones de invalidez, cesantía, vejez y muerte.

F. Subsidios que se cubrieran a los trabajadores afiliados al Seguro Social de conformidad con la ley relativa por concepto de enfermedades generales, maternidad y riesgos profesionales.

G. Dotes matrimoniales que se concedieran a los trabajadores de conformidad con la Ley del Seguro Social y su Reglamento, así como las ayudas para la lactancia previstas en las mismas disposiciones legales.

H. Indemnizaciones para gastos funerarios.

I. Gratificaciones de fin de año acordadas en forma general a favor de los empleados públicos, así como las que percibieran, también a fin

<sup>21</sup> Señaladas por el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que remitía el artículo 5 de la Ley del Impuesto del Uno por Ciento para Educación.

de año, otros trabajadores cuyos sueldos o salarios no excedieran de 2,000 pesos mensuales y siempre que dichas gratificaciones no sobrepasaran un mes de sueldo.

J. Cantidades percibidas por concepto de previsión social.<sup>22</sup> La exención en este último caso se concedía sólo tratándose de causantes que obtuvieran percepciones en exceso del salario mínimo.

Base:

La base imponible era el monto total de los pagos efectuados por concepto de remuneración al trabajo personal, así como el monto sin deducción alguna de los ingresos percibidos en el ejercicio de un oficio o profesión libre, o por la prestación de un trabajo subordinado.

Tasa:

El impuesto se liquidaba calculando una tasa del 1% sobre la base gravable.

El impuesto originado en la prestación de trabajo subordinado era retenido y enterado por quienes cubrían los salarios, responsables solidarios de su pago —excepto cuando se tratara de mexicanos que prestaran servicio en embajadas, legaciones y consulados extranjeros quienes lo enteraban personalmente.

El impuesto originado en el ejercicio libre de una profesión u oficio se cubría cancelando estampillas en los recibos expedidos al percibir el ingreso respectivo.<sup>23</sup>

## 2. Evolución del impuesto

A partir de 1964 la tasa del 1% calculada sobre los salarios y honorarios o sobre las nóminas fue objeto de un tratamiento diferente, según se tratara de erogaciones o percepciones originadas en el trabajo personal.

Los patrones cubrían el gravamen de acuerdo con el "Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Tercero, que se Dedic a la Enseñanza Media y Superior Universitaria y a la Capacitación Técnica Profesional".

Quedaban sujetas a él las personas físicas, morales o las unidades

<sup>22</sup> Ley del Uno por Ciento para Educación, artículo 59.

<sup>23</sup> Ley de Ingresos para 1964, artículos 19, fracción XIV y 37, *Diario Oficial* de 30 de diciembre de 1963.

económicas —los causantes del impuesto sobre la renta aplicable a ingresos por el ejercicio de una profesión u oficio libre no lo cubrían—, que hicieran pagos por concepto de remuneración al trabajo personal prestado bajo su dirección y dependencia.

La tasa continuó siendo del 1% y se aplicaba sobre el monto total de los pagos aun cuando no excedieran del salario mínimo.

Expresamente se estableció que las exenciones o limitaciones previstas en otras leyes no eran aplicables respecto al impuesto que se analiza, y solamente se reconocía como exenta:<sup>24</sup>

A. A la Federación, los estados, los municipios, los territorios federales y el Distrito Federal, a menos que su actividad no correspondiera a sus funciones propias de derecho público. Los organismos públicos con personalidad jurídica dependientes de cualquiera de esas entidades quedaban sujetos al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la renta y sobre herencias, legados y donaciones.

B. A las instituciones y asociaciones de beneficencia privada.

C. A las naciones extranjeras en caso de reciprocidad.

D. A los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras.

E. A las personas físicas o morales que carecieran de la capacidad contributiva que las leyes señalaran.

F. A las sociedades cooperativas de acuerdo con la ley respectiva.

Los trabajadores liquidaban el impuesto como una tasa complementaria del impuesto sobre la renta que se llamó "Tasa Complementaria del 1% sobre Percepciones por Concepto de Remuneración al Trabajo Personal", aplicable a quienes obtuvieran ingresos gravables en las cédulas correspondientes al trabajo subordinado y al trabajo independiente.<sup>25</sup> El pago del impuesto establecido en esa tasa complementaria se hacía en la misma forma y términos que la del impuesto sobre la renta.

En la Ley de Ingresos para 1965<sup>26</sup> ya se le dio al gravamen que recae sobre los patrones el mismo nombre que hasta hoy conserva "Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón", la referencia a su finalidad se hacía al señalar los elementos del impuesto. Éstos siguieron siendo los señalados en la ley anterior, salvo que no se

<sup>24</sup> Se enumeran las exenciones establecidas por el artículo 30, fracciones I a VI del Código Fiscal, al que remitía el artículo 37 de la Ley de Ingresos para 1964, que establecía el impuesto que se estudia.

<sup>25</sup> Artículo 201 bis adicionado por el Decreto que Reforma y Adiciona Diversos Artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, *Diario Oficial* de 30 de diciembre de 1963.

<sup>26</sup> Artículos I, frac. XIV y 33.

hacía ninguna alusión a los causantes que derivaran ingresos del trabajo independiente.

Por lo que toca al impuesto sobre las percepciones originadas en la prestación de un servicio, en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 1965 se lee, respecto a los ingresos derivados del trabajo personal, que “las tasas que figuran en el proyecto de tarifa para el gravamen aplicable a los ingresos del trabajo no son superiores a las que se encuentran en vigor, sino en la proporción necesaria para suprimir la tasa adicional del 1% sobre percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal”, incorporando así esa tasa en las tarifas aplicables a la retención mensual a los trabajadores y al pago anual por concepto de ingresos globales de trabajo y capital.

En 1981<sup>27</sup> se reformó la ley en lo tocante a exenciones. Quedan eximidos del impuesto por la propia ley los estados, el Distrito Federal y los municipios. También lo están<sup>28</sup> los estados extranjeros en caso de reciprocidad, sin incluir a las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos estados extranjeros domiciliadas fuera de la República.

### III. *Aplicación a nivel local*

#### 1. *Elementos del impuesto*<sup>29</sup>

##### Objeto

Es objeto de gravamen la realización de pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección o dependencia de un tercero —dicen las leyes de Baja California, México y Sonora—, o de un patrón —señalan los ordenamientos de Tabasco, Chihuahua, Hidalgo, Nuevo León y Tamaulipas—. Con excepción de los de Baja California, Estado de México y Sonora, añaden los estados que tales erogaciones se someten a impuesto ya sea que los pagos se realicen en efectivo o en especie; a los que las leyes de Tamaulipas, Chihuahua e Hidalgo agregan los realizados en crédito.

Todos los estados, menos Sonora, condicionan la categoría de objeto gravable a que las erogaciones se efectúen dentro del territorio del estado. Chihuahua considera también los ingresos percibidos por el con-

<sup>27</sup> Ley que Establece, Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, artículo sexto, *Diario Oficial* de 30 de diciembre de 1980.

<sup>28</sup> Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, al que remite la ley que se estudia. Aquél señala que la Federación, estados, Distrito Federal y municipios no causan impuestos federales salvo cuando las leyes establezcan lo contrario.

<sup>29</sup> Leyes de Hacienda e Ingresos de cada una de las entidades para 1982.

cepto de que se trata por personas domiciliadas en el mismo, y Nuevo León los pagos efectuados aun cuando se eroguen en favor de personas que teniendo su domicilio en dicho estado, por motivo de su relación laboral, presten trabajo personal subordinado fuera de la entidad.

En Tabasco se consideran gravables los pagos efectuados cuando la fuente de trabajo generadora de la contraprestación se encuentre dentro del territorio del estado.

Con excepción de las de Baja California y Sonora, las leyes de que se trata amplían la definición y añaden que para los efectos del impuesto quedan comprendidos en el concepto de remuneraciones al trabajo personal todas las prestaciones ordinarias o extraordinarias, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, incluyendo en las distintas legislaciones:

- A. los pagos por concepto de sobresueldos, en Chihuahua e Hidalgo;
- B. viáticos en Chihuahua, Tabasco y Tamaulipas;
- C. gastos de representación en Chihuahua, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas;
- D. comisiones en Chihuahua, Hidalgo, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas;
- E. primas en Chihuahua;
- F. gratificaciones en Chihuahua, Hidalgo, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas;
- G. rendimientos en Chihuahua y Estado de México;
- H. sueldos, salarios y emolumentos en Hidalgo;
- I. premio en Hidalgo, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas;
- J. participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas en México;
- K. primas dominicales, de vacaciones y por antigüedad y otros emolumentos similares en México e Hidalgo;
- L. remuneraciones derivadas de la rescisión del contrato de trabajo—Hidalgo se refiere a la terminación de las relaciones laborales— en Hidalgo y el Estado de México;
- M. otros conceptos análogos derivados de una relación laboral en Chihuahua;
- N. otros conceptos de naturaleza análoga en Nuevo León.

Los pagos realizados a los administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos y de vigilancia de toda clase de sociedades y asociaciones son explícitamente gravados en el Estado de México, Nuevo León, Tabasco e Hidalgo.

## Sujeto

Hidalgo y el Estado de México se refieren simplemente a quienes realicen pagos por este concepto. Chihuahua —a pesar de que en el objeto del impuesto menciona también los ingresos percibidos—, Tamaulipas, Nuevo León y Tabasco aluden a las personas físicas, morales o unidades económicas que efectúen dichos pagos.

Sonora y Baja California distinguen entre responsables directos y responsables solidarios. Sonora señala como responsable directo a quien verifique pagos por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero; y Baja California lo hace respecto a quienes se encuentren domiciliados en el estado o tengan en él agencias, sucursales o representaciones y hagan pagos por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero.

Son responsables solidarios quienes perciban dichos pagos cuando quien los liquide resida fuera del estado. Baja California añade que ese es el caso cuando quien efectúa los pagos fuera del estado no tenga en él agencia, sucursal o representación. En Sonora están obligados a recaudar el impuesto los sujetos que perciban sueldos o salarios cuando quien hace los pagos resida fuera del estado.

Gravar el ingreso de los trabajadores residentes en el estado cuando, por laborar fuera del mismo, su patrón no puede ser alcanzado por el impuesto, representa una discriminación en contra de ellos, ya que los asalariados residentes en el estado que laboran en él no están sometidos al impuesto sobre las nóminas.

Resulta inútil que haciéndolo deudor solidario se pretenda que no se aplica el impuesto sobre el salario del trabajador, sino que se le obliga a retener el impuesto del patrón; pues no estando éste dentro de la jurisdicción del estado que establece el gravamen no está obligado a cubrirlo y el trabajador no tiene ninguna potestad para exigirselo, por lo que en todo caso recae sobre el asalariado.

## Exenciones y no causación:

Las erogaciones de que se trata quedan exoneradas de impuesto atendiendo a las actividades que las originan, al carácter de los pagos o al sujeto que efectúa los desembolsos.

I. Atendiendo a las actividades de la empresa que realiza las liquidaciones, no causan el tributo en Baja California las erogaciones que se identifiquen como necesarias para la realización de los siguientes actos o actividades:

1. Enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros se exporten. Se considera exportación de bienes o servicios:<sup>30</sup>

A. La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera.

B. La enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país a quien resida en el extranjero.

C. El uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

D. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de:

a) asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experimentos industriales, comerciales o científicas;

b) operaciones de maquila para exportación en los términos del reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la Industria Maquiladora;

c) publicidad;

d) comisiones y mediaciones;

e) seguros y reaseguros, así como alianzamientos y reafianzamientos;

f) operaciones de financiamiento.

E. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país.

F. La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio<sup>31</sup> que no se considera prestada en territorio nacional.

Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo total o parcialmente por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es redondo.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país se sujeta al mismo tratamiento.

2. Enajenación de bienes o prestación de servicios que se realicen por residentes en el estado a quien resida en una entidad federativa

<sup>30</sup> Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al que remite la ley de Baja California, conforme al cual la tasa aplicable es de 0%.

<sup>31</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 16.

diferente a Baja California, siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo fuera del estado.

Cuando sólo parte de las erogaciones por remuneración al trabajo personal efectuadas por una empresa pueda identificarse como necesaria para la realización de los actos o actividades no gravables mencionados, se considera libre de impuesto al porcentaje que el valor de los desembolsos así reconocidos represente en el importe total de los pagos que por ese concepto verifique el contribuyente en el mes.

En lo conducente se aplican supletoriamente las normas de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

II. Atendiendo al carácter de los pagos están exentas de impuesto:

1. Las indemnizaciones:

A. por cualquier concepto en Sonora;

B. por cese o separación en Chihuahua;

C. por riesgo y enfermedades profesionales en Chihuahua, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas. Con excepción de Chihuahua, hacen mención a que dichos pagos sean efectuados de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;

D. por rescisión de contrato o terminación de labores que tengan su origen en la prestación de servicios personales subordinados, en Chihuahua, Tamaulipas y Tabasco.

2. Las jubilaciones y pensiones en casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte en Baja California, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas.

Sonora se refiere simplemente a jubilaciones o pensiones y concede la exención siempre que su monto no exceda de cinco veces el salario mínimo general de la zona en que resida el receptor de dichos ingresos.

3. Los pagos por gastos funerarios en Chihuahua, México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas.

4. Los pagos por primas de antigüedad en Chihuahua y Tamaulipas.

5. La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas en Chihuahua, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas.

6. Los gastos de representación y viáticos que reúnan los requisitos que para su deducibilidad exige la Ley del Impuesto sobre la Renta, en Chihuahua, Nuevo León y Tamaulipas. Conforme a aquella<sup>32</sup> los gastos de representación no son deducibles; en cuanto a los viáticos o gastos de viaje en el país y en el extranjero sólo son deducibles cuando se destinen por la persona beneficiaria, al hospedaje, alimentos, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje,

<sup>32</sup> Artículo 25, fracciones V y VI



siempre y cuando se apliquen fuera de la faja de cincuenta kilómetros que circunde el establecimiento del contribuyente.

III. Atendiendo al sujeto que efectúa las erogaciones, están libres de gravamen:

1. Las contraprestaciones cubiertas por la Federación, estados y municipios,<sup>33</sup> así como por las instituciones descentralizadas en Sonora, Estado de México, Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas.

El Estado de México se refiere a las instituciones descentralizadas federales, estatales o municipales y aclara que no quedan comprendidas en la exención las prestaciones cubiertas por las empresas de participación estatal y las que se asimilen a ellas.

Sonora excluye también a los contribuyentes afectos sólo a impuestos reservados a la potestad exclusiva de la Federación; y el Estado de México a las contraprestaciones cubiertas por instituciones o empresas que en los términos de la legislación federal no deben causarlas.

2. Las contraprestaciones cubiertas por diversas asociaciones o instituciones:

A. instituciones de beneficencia reconocidas como tales por el ejecutivo del estado, en el Estado de México;

B. instituciones educativas en Nuevo León, Tamaulipas y Tabasco. El último citado condiciona a que los servicios sean prestados gratuitamente;

C. asociaciones civiles sin fines de lucro en el Estado de México;

D. clubes de servicio en Nuevo León, Tamaulipas y Tabasco. Este último se refiere a clubes de servicio social;

E. instituciones sin fines de lucro que realicen o promuevan la asistencia social en cualquiera de sus formas, así como actividades deportivas, culturales o sociales en Nuevo León, Tamaulipas y Tabasco;

F. instituciones que agrupen:

a) Empresarios en Nuevo León, Estado de México, Tabasco y Tamaulipas;

b) trabajadores, profesionales o propietarios en Nuevo León, Tabasco y Tamaulipas.

Tamaulipas enumera esas agrupaciones como sindicatos, cámaras o uniones, asociaciones y agrupaciones de profesionales en instituciones, colegios y asociaciones sin fines lucrativos;

G. agrupaciones políticas debidamente registradas conforme a la ley de la materia, en el Estado de México.

3. Las contraprestaciones cubiertas por profesionales, siempre y cuando no estén constituidos en sociedad mercantil, en el Estado de México.

<sup>33</sup> Esta exención forma parte de las exenciones generales establecidas por cada Código Fiscal, así que el no incluirlas aquí no significa que se graven.

4. Las contraprestaciones cubiertas a trabajadores domésticos, en el Estado de México.

#### Base

En Sonora la base gravable es el importe de la nómina mensual, y en Tamaulipas el monto total de los pagos por remuneración al trabajo personal. El resto de los estados se refiere al monto total de las erogaciones que se efectúen por los conceptos a que se refiere el objeto del impuesto.

Baja California aclara que son base del impuesto todos los pagos, aun cuando no excedan del salario mínimo; y aunque el objeto del impuesto no incluye el salario, cuando por prestarse el servicio fuera del estado no pueda alcanzarse al patrón que hace la erogación, señala como base del impuesto la percepción total que obtenga el trabajador, si quien efectúa los pagos está domiciliado fuera del estado y no tiene dentro de éste sucursal, agencia o representación.

#### Tasa

El impuesto se calcula en cada uno de los estados aplicando a la base gravable los distintos porcentajes que aparecen en el cuadro siguiente:

ENTIDAD	Tasa aplicable
Baja California	0.75%
Chihuahua	1.00%
Hidalgo	1.00%
Estado de México	1.00%
Nuevo León	2.00%
Sonora	1.00%
Tabasco	1.00%
Tamaulipas	2.00%

Chihuahua aclara que la tasa es mensual y Sonora que se aplica a las remuneraciones pagadas en un mes o parte de él.

Hidalgo, el Estado de México, Tamaulipas, Nuevo León y Tabasco no señalan plazo de pago; pero atendiendo al objeto del impuesto se entiende que es mensual.

Baja California aclara que el impuesto se liquida aplicando la tasa

citada al total de los pagos mensuales efectuados por el causante, o al total de las percepciones que en el mismo periodo obtengan fuera del estado quienes presten servicios de carácter personal dentro del mismo.

#### CONCLUSIONES

A pesar de los efectos negativos —en todo caso reducidos por lo bajo de las tasas aplicadas—, que estos impuestos pueden provocar, como se señaló en la primera parte de este trabajo, es muy posible que siga formando parte de los sistemas fiscales de ambos niveles de tributación.

Estos gravámenes son especialmente adecuados para su aplicación a nivel local, dado que son muy fácilmente administrables; por lo que es de suponerse, especialmente si se considera la escasez de fuentes propias de financiamiento, que más entidades los establecerán.

No es de esperarse que en un futuro próximo cese la doble tributación al respecto, pues aunque este impuesto no es fuente importante de recursos para el nivel federal, dada la crisis económica por la que atraviesa el país, es poco probable que el fisco federal renuncie a los ingresos que produce, o pueda compensar a los estados por los ingresos que éstos dejarían de percibir si convinieran en privarse también de esta fuente de recaudación.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

#### BIBLIOGRAFÍA

- Código Fiscal de la Federación.  
 Decreto de diciembre de 1963 que Reforma y Adiciona Diversos Artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.  
 Decreto por el que se crea un Impuesto de Uno por Ciento sobre Diversas Percepciones que se Dedicar a la Enseñanza Media y Superior, Técnica y Universitaria.  
 Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 1965.  
 Leyes de Hacienda y de Ingresos de Baja California, Chihuahua, Hidalgo, Estado de México, Nuevo León, Sonora, Tabasco y Tamaulipas.  
 Leyes de Ingresos de la Federación para 1963, 1964, 1965 y 1980.  
 Ley del Impuesto al Valor Agregado.  
 Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1963.  
 Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1981.  
 Ley que Establece, Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales de 30 de diciembre de 1980.

Neubig, Thomas S., "The Social Security Payroll Tax Effect on Wage Growth", *Proceedings of the Seventy-Fourth Annual Conference*, Columbus, National Tax Association, 1982.

Secretaría General de la OEA, "Algunos principios generales de política tributaria", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, Jalisco, año 2, núm. 5, 1979.

*Semanario Judicial de la Federación*, vol. 60, Séptima Época, diciembre de 1973.

Somer, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, México, Fondo de Cultura Económica, 1961.

### APÉNDICE

#### IMPORTANCIA RELATIVA DEL GRAVAMEN SOBRE NÓMINAS RESPECTO A LOS INGRESOS POR IMPUESTOS EN EL EJERCICIO FISCAL DE 1980

(Miles de pesos)

ENTIDADES	Total Impuestos	Gravamen sobre nóminas *	Porcentaje que el gravamen sobre nóminas representa del total de impuestos
Federación	653 418 000	5 921 000	0.906
Baja California	3 279 680	46	0.0014
Chihuahua	3 290 381	109 708	3.3342
Hidalgo	160 398	9	0.00561
México	14 423 123	639 492	4.43
Nuevo León	8 244 320	662 519	8.036
Sonora	3 724 532	2 782	0.07469
Tabasco	7 294 446	27 823	0.38142
Tamaulipas	3 738 541	78 164	2.09

\* En Baja California, Hidalgo, México, Sonora y Tamaulipas está incluido en los impuestos personales ordinarios; y en Chihuahua, Nuevo León y Tabasco en los impuestos personales extraordinarios, formados no exclusivamente, pero sí en su mayor parte por dicho gravamen.

FUENTE: Los datos correspondientes a la Federación están tomados de los Indicadores Tributarios 1981 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Subsecretaría de Ingresos. Dirección General de Política de Ingresos.

Los datos correspondientes a los estados están tomados del Resumen General de Ingresos Estatales de 1980. Oficina de Finanzas. Departamento de Estadísticas Económicas. Dirección de Sistemas Nacionales. Dirección General de Estadística. Secretaría de Programación y Presupuesto.