

308909

34
rej.

Universidad Panamericana

ESCUELA DE DERECHO

con Estudios Incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México



**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NO DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS
OBRERO PATRONALES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y ALGUNAS CONSIDERACIONES DE LEGALIDAD.**

T E S I S

Para optar por el Título de
LICENCIADO EN DERECHO

Que presenta el señor

JESUS ALFONSO SERRANO DE LA VEGA

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1987



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NO DEDUCIBILIDAD
DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES PARA EFEC -
TOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ALGUNAS -
CONSIDERACIONES DE LEGALIDAD".

- INTRODUCCION.	PAG. 1.
- CAPITULO PRIMERO.	
I. GENERALIDADES.	PAG. 1.
II. PROBLEMATICA HISTORICA. ANTECEDENTES. EL ARTICULO 27, FRACCION I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964,- DURANTE 1965-1967.	PAG. 23.
III. EL ARTICULO 27, FRACCION I DE LA LEY- DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964,- VIGENTE DESDE EL 1o. DE ENERO DE 1968 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1975. PRI MERA MODIFICACION Y CONSECUENTES PRO- BLEMAS INTERPRETATIVOS Y DE APLICACION.	PAG. 38.
IV. LA JURISPRUDENCIA No.27 DE LA SALA SU PERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDE RACION. SU PROBLEMATICA.	PAG. 123.
V. EL ARTICULO 27, FRACCION I DE LA LEY - DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964, - VIGENTE DESDE EL 1o. DE ENERO DE 1976 - HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1978. SE - GUNDA MODIFICACION Y CONSECUENTES PROBLE MAS INTERPRETATIVOS Y DE APLICACION.	PAG. 143.
- CAPITULO SEGUNDO.	
I. PREAMBULO.	PAG. 165.

- II. ANALISIS DE LA LEY A LA LUZ DEL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. PAG. 185.
- III. ANALISIS DE LA LEY A LA LUZ DE LAS GARANTIAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD. PAG. 193.
- IV. EL GASTO PUBLICO Y EL DESTINO DE LOS TRIBUTOS. PAG. 240.

- CAPITULO TERCERO.

- I. LOS ARTICULOS 27, FRACCION I Y 94 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1979, ASI COMO 25 FRACCION I Y 137 FRACCION I DE LA LEY EN VIGOR ¿IMPORTAN UNA LEY PRIVATIVA? PAG. 257.
- II. ¿SE TRATA DE UNA LEY RETROACTIVA? PAG. 261.
- III. ¿ADOLECE LA LEY DE INDEBIDA MOTIVACION LEGAL? PAG. 278.
- IV. LOS ARTICULOS 27, FRACCION I Y 94 FRACCION I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1979, ASI COMO LOS ARTICULOS 25, FRACCION I Y 137 FRACCION I DE LA LEY ACTUALMENTE EN VIGOR, GENERAN CONFLICTOS CON OTRAS LEYES. PAG. 282.
- CONCLUSIONES. PAG. 290.
- EPILOGO. PAG. 303.
- INDICE BIBLIOGRAFICO. PAG. 307.

INTRODUCCION

Con posterioridad a la terminación de la Revolución Francesa fue surgiendo en el Mundo, cada vez con mayor fuerza, el establecimiento del sistema constitucionalista en la organización de los Estados modernos.

Por evolución partiente de los sistemas políticos hasta entonces imperantes y con aborrecimiento del poder absoluto de los reyes, pensadores de la talla de Montesquieu influyeron decidida y decisivamente en la conciencia de los pueblos, estableciendo organizada y claramente la idea de que era una necesidad que el poder de gobernar, ésto es, el poder político, el poder del Estado, en fin, fuera limitado y controlable en sí y por sí mismo, de forma que se evitara el atropello de los individuos por aquél, prevaleciendo a su vez, como última intención, el deseo de evitar la corrupción del propio Estado y, con ello, de toda una Nación.

Diversas sociedades, con culturas afines en algunos casos y disímbolas en otros, con el sustrato de tales pensamientos decidieron establecer por escrito, en un documento fundamental, la forma en que su propia soberanía determinaba la constitución de su propia y particular organización política, dando con ello lugar al fenómeno complejo de la aparición del Estado, concebido en su sentido moderno.

Por enseñanza de la Historia, a la luz de lo acontecido a Egipto, a Roma y a la Francia del siglo XVII, los pueblos apreciaron la naturaleza y consecuencias del grave mal constituido por el poder desbordado de los gobernantes, sobre todo cuando el mismo era detentado por un solo individuo.

De dicha enseñanza y de su doloroso aprendizaje derivó la concepción, en última instancia, de sistemas políticos modernos y vi

gorosos, más sensatos en sí mismos, que pretendieron en su base purgar aquel vicio esencial.

Al establecer las Naciones en un texto fundamental el cómo, cuándo, dónde y por qué de su decisión para organizarse políticamente, estructurando un Estado particular, pretendieron que tal hecho fuera firme, cognoscible por todos, fundamental, en una palabra, de manera que el Estado así constituido fuera precisamente como el pueblo lo quisiera de manera que, cambiando alguno de los elementos constitutivos por él determinados, ya se tratara de otra cosa.

De lo anterior resulta que los términos de tales textos, denominados por sus características "Constituciones Políticas", en cuanto importaban la estructura y configuración de un Estado diseñado por cada Nación, expresaban las decisiones políticas fundamentales de los pueblos que así elegían organizarse.

El sistema orgánico preponderante fue el que estableció la división del poder supremo del Estado. Básicamente fue elegida la forma de división tripartita en poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Por otra parte y, tal vez, primariamente, las naciones visualizaron la necesidad de establecer en el propio documento fundamental referido, cuales eran y son las características y derechos propios de la esencia o naturaleza de los individuos constituyentes del pueblo, entendido éste como elemento fundamental del Estado, que deben ser reconocidos por el mismo como intocables y protegidos.

A tales derechos fundamentales corresponde la acepción tradicional del término "garantías individuales".

De acuerdo con las propias y específicas realidades de cada pueblo, sus constituciones reflejaron ya un mero reconocimiento y protección de tales derechos o características fundamentales, bajo la apreciación de que son propios y derivados de la misma naturaleza humana, garantizando su respeto, mientras que otras, en cambio, establecieron que las "otorgaban" a los individuos, con el error gravísimo -

de pretender que es el Estado mismo y no la propia naturaleza humana lo que debe constituir la medida de las cosas.

A la parte o fragmento de la Constitución que alude a tales derechos fundamentales se le ha denominado "parte dogmática".

Con tales bases, el poder supremo del Estado, dividido y detentado en sus diversas fases primordiales por los poderes constituidos en la Carta Fundamental, se ve sujeto a un sistema de control por pesos y contrapesos, frenos y limitaciones de los poderes entre sí, restricciones todas que fueron ideadas para evitar el fenómeno del absolutismo, tan nocivo y destructor, pues como alguien ha dicho con toda verdad, "el poder corrompe y el poder absoluto, corrompe absolutamente".

El establecimiento claro de las llamadas "garantías individuales" ya concebidas como "reconocidas" o bien como "otorgadas" por la parte dogmática de la Constitución, importa en sí, en favor de los individuos, otro límite importantísimo para el poder general del Estado, ya sea que éste se manifieste o actúe a través de cualquiera de los poderes constituidos.

El mecanismo de esa trascendental limitación consiste en el operativo de las "garantías constitucionales", entendidas según su acepción o sentido moderno, que actúan cuando alguno de los derechos individuales constitucionalmente establecidos se viola por el poder público, siendo su efecto el que la tal violación devenga insubsistente, haciéndose respetar y prevalecer el derecho protegido.

Transcurrida la primera etapa histórica de formación de los Estados modernos en la que hizo efervescencia la aparición de Constituciones y ya con el paso del tiempo, se ha presentado un fenómeno generalizado en las Naciones: La preeminencia del poder ejecutivo sobre los otros poderes. En algunos casos esta situación ha llegado a exacerbarse, pues en ellos la división política de poderes es meramente virtual y no operativa. En éstos, el sistema orgánico constitucional de control del poder público a virtud de pesos y contrapesos, ejercidos por los órganos superiores del poder político, resulta letra muerta, de hecho.

Aquí, bajo tales circunstancias, los sistemas de control constitucional de los abusos de poder, operados a través de la imposición del respeto de los derechos individuales, adquieren una importancia y categorías sencillamente trascendentales.

Histórica y sociológicamente resulta explicable el hecho de que el Poder Ejecutivo, normalmente detentado en forma unipersonal, vaya acumulando más y más fuerza y atribuciones; ello se origina en muy diversas circunstancias. Por ejemplo en la actualidad, -- cuando las relaciones entre los pueblos a nivel internacional se han vuelto constantemente delicadas bajo todos los aspectos en función -- de los problemas económicos, políticos y de toda índole que vive el mundo, los que también llegan a derivar en conflictos internos de -- los propios países que se interrelacionan, es necesario que dicho Poder Ejecutivo se encuentre bien organizado con objeto de ser administrativamente capaz para tomar, con oportunidad y atingencia, las decisiones gubernativas requeridas por cada país, de manera que las situaciones conflictivas que se les presenten puedan resolverse -- así debería resultar -- con el mayor beneficio para el propio país de que se trate o, por lo menos, con el menor perjuicio.

Con la pretensión de alcanzar esa óptima organización y estructura que se estima necesaria para que los poderes ejecutivos -- de los Estados sean capaces de afrontar las circunstancias internas, al igual que las internacionales, que bajo aspectos extremadamente -- volubles y delicados se les presentan, según veíamos, los mismos, entendidos como los órganos administrativos de los países, han tendido a crecer.

De hecho los aparatos burocráticos se vuelven enormes con base en la referida pretensión, sin que necesariamente alcancen el -- objetivo de optimizar su eficiencia o desempeño administrativo y de gobierno. Sin embargo, dicho crecimiento involucra la consiguiente -- acumulación paulatina de más y más poder, lo que en definitiva ha -- llegado a derivar en graves consecuencias, tanto de hecho como de de -- recho.

Resulta que lo que motivó en fondo la implantación de los sistemas constitucionalistas de organización del Estado es lo que -- históricamente vuelve a presentarse, aún existiendo éstos, es más, en su propio seno: La extraordinaria acumulación de poder en un solo -- órgano de gobierno.

Como un hecho indicativo de tal fenómeno suele resultar -- que los otros poderes, principalmente el legislativo, paulatinamente abandonan su esencia y se convierten a la postre prácticamente en -- comparsas del ejecutivo.

Esto resulta desastroso y trascendente ya que, merced a -- tal situación, los individuos gobernados ven crecer a un Leviatán de poder desmedido que no encuentra, de hecho, como freno, ningún lími-- te ordinario.

Sucede que en tales condiciones no sólo los actos propios del poder ejecutivo pueden resultar atentatorios, sino que muchas ve-- ces se fundan en leyes injustas, despachadas por el legislativo en -- función del que puede llegar a ser, incluso, un mero capricho del e--ecutivo. Bajo estas circunstancias puede llegarse a estimar que -- dentro de una situación político-administrativa desordenada, no sólo el nivel reglamentario de gobierno llegue a agredir a los gobernados, sino que también lo haga el de la esfera legal.

Dentro de este panorama la importancia del poder judicial se engrandece. Deviene en la última salvaguarda de los legítimos in--tereses individuales del pueblo gobernado.

Emanando todas las leyes de la Constitución, según el prin--cipio kelseniano, las mismas dependen de ésta como ley fundamental, -- por lo que si en la esfera secundaria tales ordenamientos violan los principios dogmáticos u orgánicos constitucionalmente establecidos, -- pueden dejarse sin efecto, en protección de los gobernados, por la -- operancia de las garantías constitucionales.

El colmo de una situación política pervertida se presenta cuando, al propio capricho del ejecutivo, la norma fundamental, ésto

es, la propia Constitución, se modifica, de manera que puedan quedar restringidos los derechos individuales y los medios para hacerlos efectivos. Entonces ante el poder del Estado no existe más defensa que la anárquica, excediendo los cauces del derecho, constituida por la revolución, que puede llegar entonces a estimarse como legítima, pero cuya instrumentación siempre conlleva un grave riesgo histórico.

Siempre debemos pretender que los dispositivos fundamentales permanezcan en justicia, para evitar lo que se señala.

La existencia de dispositivos constitucionales dogmáticos-justos es indispensable; constituye el valladar contra la legislación-injusta.

En nuestro medio, dentro de México, de alguna forma hemos visto que se presentan algunos de los fenómenos a los que acabamos de referirnos. Incluso podemos llegar a pensar, con memoria histórica - de corto plazo, que se han producido algunas situaciones de desgobierno no reprobables.

Como individuos concientes y verdaderamente patriotas, tenemos una obligación ineludible de actuar para evitar, en la medida de nuestras posibilidades, que una situación desordenada prevalezca.

Por cuanto hace a los abusos del poder público que afectan a los individuos mexicanos, los que con gran frecuencia se presentan, por desgracia, estimamos que nuestro dique es, prácticamente en última instancia, el juicio de amparo.

La consideración que antecede no excluye, por supuesto, la del obligado y necesario uso adecuado del voto en las urnas electorales, de acuerdo con nuestro individual modo de pensar.

Ante la legislación eventualmente injusta que de hecho senos presenta y afecta, el medio de defensa más efectivo con que contamos es el del amparo contra leyes, al que debemos acudir cuando a nivel ordinario resulta imposible componer, para ajustar a derecho, mediante una adecuada interpretación, los errores cometidos en la emisión de las normas legales.

Una de las áreas delicadas en las que en la actualidad estamos viviendo el fenómeno de una legislación desfasada e injusta, - dentro de diversos aspectos, es la tributaria.

El manejo de la política fiscal del Estado Mexicano corresponde, principalmente, a la administración pública federal, ésto es, al Poder Ejecutivo, quien, para efectos de ejercerla, requiere de manera indispensable del apoyo legal que se origina en la actividad -- propia del Congreso de la Unión.

Si relacionamos las dos ideas antes expuestas y entendemos el fenómeno de un creciente poder administrativo estatal que invade - por instantes cada vez más campos de la vida en sociedad que deberían mantenerse como propios de los individuos gobernados, en caso de que dicha actitud se origine en una legislación indebida, no queda a los gobernados más que defenderse en forma adecuada, en función de las - instituciones de que disponemos en nuestro estado de derecho.

No existe en estos momentos que vivimos un tema o materia de mayor actualidad jurídica y aún política y social, que el relativo al derecho administrativo y, específicamente, a la esfera fiscal o tributaria, así como el que alude al del Amparo.

Los impuestos y en general toda la materia tributaria -- constituyen un elemento de trascendencia insospechada a todos los ámbitos de la vida social. Por su conducto el gobierno puede provocar un bienestar común o, en cambio, perjuicios sociales de gran magnitud, tales que pueden colocar a una nación en estado productivo crítico - por inducir inseguridad y falta de certeza jurídicas, provocando en vía de consecuencia una actitud generalizada de desconfianza, desesperanza y abulia. Si no se maneja adecuadamente tan poderoso instrumento de gobierno, los órganos de dirigencia política del País pueden incluso provocar y alimentar resentimientos y odios clasistas. Todo lo anterior no habría de conducir eventualmente sino a la quiebra.

Parecería ser el mal principal de nuestro tiempo en México el que los gobernantes no pudieran o quisieran entender, aún siendo algo evidente, que lo primero que nuestra Patria necesita para sup-

rar sus problemas y salir adelante en todos los aspectos, es vivir en un clima de paz auténtica, sustentada básicamente en dos principios torales antes indicados: El de seguridad y certeza jurídicas.

Así es, la organización de un Estado por el derecho resulta necesaria para regular la vida en común a virtud de la existencia de tantas libertades como individuos compongan el pueblo, de manera que sus actos puedan concertarse en un esfuerzo común que cree sinergia y que permita lograr con mayor facilidad el bien común, ya que es evidente que éste no podría conseguirse a través, tan sólo, de una multitud de esfuerzos personales aislados y sin cohesión.

La productividad de los mexicanos debe ser estimulada, así como el aumento de los niveles de calidad de su vida.

Deben desestimularse y combatirse hasta la erradicación el latrocinio, la ineficiencia, el abuso de poder y, en definitiva, la inseguridad jurídica.

Si las leyes que nos rigen son justas, aún en circunstancias gravemente adversas, principalmente de carácter económico, la gente podrá luchar por superarse y, por lo tanto, por que la Patria se supere.

Si las leyes que prevalezcan son injustas, la población podrá abandonar el intento de sus esfuerzos legítimos; procederá a defenderse, perderá la confianza en sus instituciones; habrá de gastar sus energías en evitar, hasta donde resulte posible, ser atropellada, en vez dedicarse a producir.

En caso de presentarse el segundo supuesto que acabo de referir, psicológicamente resulta que los individuos en su fuero interno empiezan a abrigar resentimiento y odio en contra de los órganos de gobierno y, en general, del sistema, actuando en forma inmediata, incluso, de manera que perjudiquen a sus propios compatriotas. Bajo esta tesitura los gobernados tienden a utilizar sus fuerzas individuales y su ingenio para eludir las disposiciones atentatorias, en vez de hacerlo, bajo un ánimo creativo, en beneficio de la propia

colectividad.

El Estado a través de la imposición tributaria inteligente puede fomentar la productividad, la creatividad y la confianza de la población, por la vía de alentar los sentimientos de seguridad y de certeza jurídicas, a través de la emisión de disposiciones simplemente justas, que favorezcan las actividades y acciones convenientes a la cosa común. Así también, por el contrario, puede provocar exactamente lo opuesto, en función de dispositivos insensatos.

El gobierno debe fomentar los actos de los gobernados que lo apoyen en la consecución de su último objetivo natural, que es la promoción y obtención del bien común, así como atacar los que lo socaven. El instrumento tributario es, para todo ésto, un arma enormemente eficaz.

Dentro de este trabajo de tesis pretendo demostrar académicamente con un ejemplo concreto, los diversos estadios que puede presentar una norma jurídica tributaria de importancia, operante en el ámbito federal, sujeta a un determinado proceso de cambio, dentro del cual se presentaron diversas posiciones contrarias a derecho asumidas, primero a nivel ordinario, por las autoridades administrativas involucradas, quienes en función de una interpretación y aplicación incorrectas e injustas de la misma, agraviaron intereses jurídicos particulares legítimos.

Ante esa actitud, sostengo que los tribunales competentes, desde luego, los propios gobernados, contaron con elementos de --recta intención jurídica, para proteger a los interesados de tales --abusos.

Intento demostrar, también, que como culminación del señalado proceso de cambio de la norma legal, que no puedo calificar como evolución, ya que ello importa la idea de superación y mejoría, --ocurrió que, respecto de la estudiada, sucedió exactamente lo contrario, habiendo culminado en un dispositivo francamente inconstitucional.

Como parte total del trabajo analizo la disposición bajo diversos aspectos de orden constitucional, pretendiendo determinar - bajo cuales de ellos la disposición resulta atentatoria de garantías y bajo cuales otros la misma no contraviene los dispositivos fundamentales aplicables.

En los supuestos en que considero que se presentan las - violaciones probables de referencia, me permito plantear el estudio, en su caso, como si se estructuraran los argumentos de un concepto - de violación encaminado a demostrar judicialmente la tesis sostenida.

Elegí para este trabajo el tema en general sobre el cual - el mismo versa, ya que por circunstancias de la vida tuve oportunidad, aún en años de estudiante, de ver gestarse la situación jurídica conflictiva que correspondió a los dispositivos a estudiar. Incluso me correspondió participar de manera especial, en la práctica forense, al respecto, para defender los intereses de varias entidades gobernadas que resintieron agravio.

Debo confesar que había concebido el tema para efectos - de un planteamiento académico como el que este trabajo involucra, -- con la intención de proponerlo ante mi Universidad aún antes de que existiera, sobre todo en materia de constitucionalidad, una resolución definitiva de los tribunales competentes, refiriéndome básicamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. De ésto hace ya varios años.

Sin embargo, por muy diversas circunstancias que aquí no viene al caso relatar, ello me fue imposible.

Actualmente ya existe un criterio definido respecto del - problema constitucional cuyo estudio, de acuerdo con mi intención -- inicial, habría de constituir la única materia de este trabajo de tesis. La definición corresponde al H. Pleno de nuestro Máximo Tribunal, quien llegó a sostenerla en jurisprudencia firme vigente.

Por esa razón, pensando que mi presunto planteamiento inicial carecería ya un tanto de actualidad, decidí integrar el trabajo

con unos antecedentes que aluden precisamente, como ya en la página IX que antecede lo refiero, a los problemas de naturaleza ordinaria y - no constitucional que se presentaron en nuestro medio a propósito de los cambios sufridos por el dispositivo principal sujeto a estudio.

En mucho, me parece, la presente tesis involucra un trabajo de opinión, por lo que tengo la certeza de que puede suscitar en varios aspectos alguna polémica. Espero que las eventuales que de esta circunstancia emanen, me ayuden a conseguir una mejor formación tanto personal, cuanto académica y profesional.

El presente trabajo seguramente adolece de muchos errores. Sin embargo, por lo dicho, pretendo que resulte un tanto original -- por su planteamiento y que, en caso de ser aprobado por mis maestros, me de la oportunidad de honrar la Escuela de la que egresé, a la que profeso un sincero respeto y cariño.

Para los efectos de reducir en ciertos puntos la exposición, decidí utilizar algunas abreviaturas, siendo las más frecuentes éstas que enseguida enlisto:

- a) Apéndice: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación.
- b) Último Apéndice de Jurisprudencia: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.
- c) Ley: Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- d) Reglamento: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- e) Sala Superior: Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, órgano cúpula del mismo en términos de la Ley Orgánica respectiva actualmente en vigor.
- f) Secretaría: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- g) Suprema Corte o Corte: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- h) Diario o Diario Oficial: Diario Oficial de la Federación, órgano oficial de publicidad del gobierno federal mexicano.

- 1) Revista o Revista del Tribunal: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por último, me parece prudente aclarar que, habiendo decidido utilizar el sistema de citas a pié de página, en la mayoría de los casos en los que habré de requerir la invocación de algún precedente publicado, los datos de consulta relativos se consignan dentro del texto del propio trabajo, precisando en donde es localizable, -- sin utilizar en esos casos las referidas citas a pié de página, por haberme parecido que de esa forma la exposición resultaría más clara.

CAPITULO PRIMERO

I.- GENERALIDADES

No obstante que en el presente trabajo pretendo analizar medularmente una serie de cuestiones de orden constitucional, las mismas derivan del texto legal reformado de uno de los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, por ello, considero indispensable establecer preliminarmente y de manera superficial, atentos a las intenciones de este estudio, una referencia a lo que es el impuesto estructurado por el aludido cuerpo legal, obteniendo una base lógica para el planteamiento del contenido restante del trabajo.

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los tributos o contribuciones fiscales que está en posibilidad constitucional de percibir el Estado Mexicano, de aquellas entidades a quienes se refieren el artículo 31, fracción IV constitucional y los artículos 3o. y 48 de la Ley de la Materia.

Es una de las especies de tributo generalmente aceptada y utilizada por la mayor parte de los gobiernos para efectos de proveer de ingresos al Estado.

A dicho impuesto se le ha clasificado, según precisa Sergio Francisco de la Garza en su obra "Derecho Financiero Mexicano", bajo un criterio referido a la incidencia del impuesto, como "directo" en tratándose de uno de aquéllos "que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio", (1) considerado a diferencia de los "indirectos" - que son aquéllos que "el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva", (2) ejemplificando a este respecto con el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y perteneciendo a esta última especie también el Impuesto al Valor Agregado.

Resulta pertinente apuntar que la doctrina ha establecido otros criterios para la clasificación de los impuestos como directos o indirectos, ya sea que se haga una referencia al criterio administrativo, al del hecho generador y al del padrón, o bien al de la forma de manifestarse la capacidad contributiva, etcétera, - según lo asienta el propio autor consultado (3), pero considero conveniente remitir mi cita solamente al ya referido, pues el mismo resulta ilustrativo a mi juicio.

(1) DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", México, D.F. Editorial Porrúa, S.A., 1973, p. 350.

(2) Ibidem.

(3) Idem, pp. 360-361.

Por otra parte, se considera que el Impuesto Sobre la Renta es "personal" pues "en principio recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia" (4), a diferencia de aquéllos - que se clasifican como "reales" y que son los conceptuados como a - aquéllos "en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva" (5).

Se concibe también al impuesto de referencia como "subjetivo" pues es de aquéllos que designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por contra de aquéllos que se denominan "objetivos", respecto de los cuales "el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, ..." (6).

Por su parte, la propia denominación de esta especie de tributo como "Impuesto Sobre la Renta", implica el seguimiento de un criterio de clasificación económica de los impuestos, encontrándonos aquí con que existen impuestos sobre la renta e impuestos sobre los gastos o consumos.

Los primeros, que a los efectos de este trabajo son los que nos interesan, gravan o se proponen gravar "la riqueza en forma

(4) JARACH, Dino "Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires, Arg., 1957, 2a. Edición 1969.

(5) DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 361.

(6) *Idem*, p. 362.

ción. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos". (7)

Por su parte, los impuestos sobre el capital "gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes" (8), ya sea que la consideren como materia imponible, como base del impuesto o como fuente del mismo.

Los impuestos al gasto o consumo, por último, comprenden aquéllos que son "indirectos sobre la circulación y el consumo, y a los que gravan los ingresos brutos de los negocios" (9), dentro de los cuales se ubican los impuestos a la producción. Estas especies de impuestos inciden, en definitiva, de manera generalizada en la población, debido a su esencial traslación por parte de un sujeto originario o productor, quien lo repercute en el precio, de manera que afecta propiamente a quien efectúa el gasto o erogación de adquisición.

Por así considerarlo conveniente, a virtud de que las normas legales que resultarán objeto esencial de nuestra atención se generaron a partir de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964, voy a limitar el breve estudio de derecho positivo que enseguida se expone a la misma y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1980, la que

(7) *Idem*, p. 365.

(8) *Idem*, p. 366.

(9) *Idem*, p. 367.

actualmente se encuentra en vigor.

Las leyes mencionadas son las que, en nuestra actualidad más reciente, han estructurado el sistema fiscal relativo a la definición, generación, recaudación y demás circunstancias correspondientes al impuesto federal mexicano que condiciona sus nombres.

En esencia, ambas leyes parten de un mismo sustrato conceptual que se identifica con el de la generalidad de los impuestos sobre la renta que pueden existir. Enseguida voy a permitirme hacer la cita textual de las ideas apuntadas al respecto por Sergio Francisco de la Garza, ya antes citado, pues van a resultarnos de gran utilidad práctica para circunscribir a límites adecuados nuestra exposición.

Expone dicho autor lo siguiente: "Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta... La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso "gravable" del impuesto al ingreso global de las empresas, de acuerdo con la Ley Mexicana del Impuesto Sobre la Renta de 1964.

"La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso

global de las personas físicas en el Derecho Mexicano y el "personal income tax" en el sistema fiscal federal norteamericano.

"La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquéllos que la Ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta neta o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina -- por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable..." (9 bis.)

Con la precisión de los señalamientos doctrinales expuestos, enseguida procedo a establecer el régimen general determinado por las leyes sometidas a consulta, en el establecimiento positivo del impuesto estudiado dentro de nuestro medio.

Para el efecto descrito, necesariamente habré de realizar una abstracción respecto de los textos relativos a los artículos involucrados de cada ordenamiento, sintetizado al máximo los lineamientos generales, pues resulta un hecho el que, como ya es costumbre -- en el País, los mismos han sufrido, con el transcurso del tiempo, -- numerosas modificaciones, ya por la vía de la adición, de la supresión, del cambio, del reacomodo y, en fin, de cualquiera forma imaginable de composición legislativa.

Voy, a propósito de este tópico, a aprovechar para hacer unos breves comentarios. Es una realidad que anoto, el que año con año se produce una grande cantidad de reformas legales producidas respecto de una gran variedad de ordenamientos federales de nuestro País. Este proceso se ha visto claramente favorecido a partir del sexenio del Presidente Echeverría. La proliferación de todo tipo de ordenamientos, tanto legales como reglamentarios ha sido marcada y, en el mismo sentido, sus reformas, las que se pretenden en adecuación con la cambiante realidad nacional de nuestra Patria.

A mi juicio, en muchos casos esta situación resulta seriamente criticable. En primer término se desfavorece la garantía de seguridad jurídica y, concomitantemente, la de certeza, pues resulta una auténtica necesidad la consulta especializada a profesionistas del derecho por parte de multitud de particulares y aún de entidades de otra naturaleza, con objeto de saber, respecto de infinidad de situaciones concretas, qué posición legal se guarda al respecto de un año a otro o, inclusive, respecto de períodos menores, con motivo de los cambios.

En segundo término, resulta difícil la planeación a largo plazo de estrategias de conducta relacionadas con el desarrollo de actividades productivas reguladas, precisamente en vista de la situación que se señala.

En materia fiscal federal estas circunstancias resultan mucho más ostensibles, pues anualmente se produce una hornada de --

nuevas disposiciones y de cambios sufridos por las ya existentes, -
mismas que vuelven particularmente complicado y elitista, amén de -
peligroso, este campo de la actividad jurídica y no tan sólo para -
los gobernados, sino también para los propios profesionistas encar-
gados de servirles en la materia, con n'ras al sano desahogo de su-
actividad o actividades.

Incluso hemos llegado a ver en este año de 1986, cómo den-
tro de un período extraordinario de sesiones del Congreso de la -
Unión, precisamente a mitad del ejercicio, se produjeron muy impor-
tantes reformas referidas, prácticamente de manera exclusiva, a or-
denamientos de naturaleza tributaria, con afectación y cambio de --
sistemas y pago de varias importantes contribuciones federales.

A mi modo de ver, como ya antes lo apuntaba, en muchos ca-
sos las reformas legales podrían evitarse a fuer de un trabajo le-
gislativo de mayor calidad y perfección técnica, para cuya realiza-
ción se hace indispensable el que el Congreso cuente con el tiempo-
razonablemente necesario, al menos, para un estudio suficiente de -
las iniciativas propuestas. No es materia de este trabajo el análi-
sis del problema que se apunta, pues con sus implicaciones de debi-
da y democrática integración del Poder Legislativo Federal daría --
pié no a una tesis sino a multitud de libros, por lo que a nuestros
efectos bastará señalar que puede resultar una medida indicada la de
prever la realización de dos períodos ordinarios de sesiones del-
Congreso.

No dejo de pensar que, sobre todo por las características-

de verdadera crisis que en muchos aspectos de la vida nacional nos está tocando vivir, resultaría verdaderamente patriótica la actitud esforzada de los legisladores y, por supuesto, del Presidente de la República -principal proponente y promovente de iniciativas de ley - consistente en mantener un marco legal equitativo y estable, en la medida razonable que haya que considerar, para favorecer la deteriorada noción que tiene nuestra población acerca de la seguridad jurídica, ya que la carencia de una actitud psicológica-social sana al respecto, constituye hoy por hoy una de las más graves limitantes para nuestro desarrollo.

Resulta, no obstante, que existen opiniones que, si bien no contradicen frontalmente la que expresamos -sosteniendo que de - ben evitarse en la mayor medida posible los continuos y abruptos -- cambios legislativos que padecemos, sobre todo en materia tribut - ría, pero aún en la constitucional- de alguna manera sostienen que- lo que hemos estado viviendo es razonable o, por lo menos, justifica - ble en razón de diversos argumentos. Enseguida voy a permitirme- citar una de esas opiniones, emanada no precisamente de un político, con objeto de plantear, según se me enseñó en la Universidad, otro- aspecto de la cuestión, a efectos de que el lector defina sus propi - as conclusiones y posición.

Señala el Sr. Lic. José León Luévano R. en los preliminares a la primera edición de la obra "Ley del Impuesto Sobre la Renta 1965-1977", editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Púb - lico, a través de la Dirección de Administración Fiscal Central, - lo siguiente: "Todo ordenamiento jurídico expresa a su expedición -

momentos sociológicos, políticos y económicos, y encuadra para el futuro etapas o estadios por alcanzar.

"Sin embargo, siendo la vida un movimiento continuo, no obstante que previamente a su proyección se hayan agotado los medios para elaborar un ordenamiento casi perfecto, éste casi hace que con más o menos periodicidad se haga necesario el hacer modificaciones sobre lo ya legislado, bien porque la práctica haya mostrado fallas no observadas inicialmente o porque simplemente no se pensó en hipótesis que en la realidad se dan con cierta frecuencia y que el Derecho no puede ni debe dejar pasar inadvertidas, luego se hace menester incrustarlas para que normen la actividad en el ámbito jurídico que les corresponda; o también, serán consideraciones políticas, económicas o sociológicas válidas en un momento dado y que el transcurso del tiempo ha modificado.

"Sería injusto exigir que se legisle y que se haga bien cuando se entiende por esto la permanencia de preceptos por etapas sucesivas. En materia tributaria no es factible aplicar un criterio que tendría validez en otros ámbitos de la vida en sociedad, -- los aumentos de población, el mayor ingreso económico, los justos -- anhelos de mejores condiciones de vida y de oportunidades culturales traen aparejadas mayores exigencias al Estado para proveer a todas esas necesidades. Y los gobiernos no tendrán su mayor ingreso sino de aquella parte que de sus patrimonios ceden voluntaria o involuntariamente los contribuyentes..." (10)

Que conste tan sólo que no estoy proponiendo la absoluta-

(10) LEÓN LUEVANO R., José, "Ley del Impuesto Sobre la Renta 1965-1977", México, D.F., Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1977, p. XXV.

inamovilidad legislativa; sostengo, en cambio, que la legislación, para ser justa, debe regular adecuada y equitativamente, con base en una prudente apreciación de la realidad por parte del legislador, las relaciones humanas de que se trate. Efectivamente la vida es esencialmente dinámica y en tal virtud la legislación debe componerse de manera similar.

Lo que me parece impropio y reprochable es que dicha actividad, de tanta entidad y trascendencia, se lleve a cabo con descuido, imprudentemente, condicionada en mucho por criterios exclusivamente políticos, malentendiendo la política exclusivamente como medio de conservación del poder de gobernar, y no con vistas a la consecución del verdadero bien común. Las modificaciones legislativas que así se originan causan desconcierto y provocan inseguridad, viciando el desarrollo. Esas son las que deben evitarse y más en tratándose de materia tributaria, por la naturaleza de las consecuencias que producen.

Cerrando el paréntesis abierto y abstracción hecha, como ya lo anotaba, de las variadas reformas sufridas por el articulado de las leyes fiscales en cita, resulta lo siguiente:

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 establecía, en su artículo primero, de manera general, el objeto del impuesto, concretándolo en los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que se produjeran por la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, respecto de sociedades mercantiles, así como en los que percibieran las personas físicas y las asociaciones y sociedades civiles.

Precisaba la ley que la misma señalaría, en cada caso, - las deducciones autorizadas. Se consagraba aquí, de inicio, el sis tema de renta legal.

En su artículo tercero, la ley establecía que deberían -- considerarse sujetos del impuesto que gravaba los ingresos ya señalados, bajo las hipótesis previstas por la propia ley, las personas físicas y morales mexicanas, respecto de todos sus ingresos grava bles, con independencia de la ubicación de su fuente; los extranje ros, personas físicas y morales y las agencias o sucursales de és - tas, todos con residencia en el país, también respecto de todos sus ingresos gravables. Asimismo se precisaban las hipótesis bajo las que se consideraban sujetos del impuesto a los extranjeros residen - tes en el extranjero y a las unidades económicas sin personalidad - jurídica.

Ambos artículos referidos sufrieron diversas reformas du - rante la vigencia de la ley.

El propio ordenamiento, en general, sufrió ajustes trascen - dentes, pues en un inicio se estructuró un sistema de gravación con efectos referidos casi exclusivamente a sociedades mercantiles, ba jo el concepto de impuesto "al ingreso global de las empresas", pre viniendo también, respecto de las personas físicas, un sistema de - gravación sobre su ingreso global, pero estableciendo, con reminiscen cias de ley cedular, ciertos ingresos propios de ellas con trata -- miento específico. Se contenía regulación específica, también, pa - ra los ingresos de las sociedades y asociaciones civiles.

Posteriormente desapareció el concepto de impuesto al ingreso global de las personas físicas y la ley dejó definitivamente de ser cedular, para estructurar el impuesto respectivo en función de diversos capítulos concretos, cada uno referido en especial a distintos tipos de ingreso.

En todo caso, no obstante, tanto para empresas como para personas físicas, el sistema de gravación orbitaba sobre el concepto de ingreso gravable.

El ingreso gravable constituía la base del impuesto y, -- esencialmente, se conceptuaba como la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la propia ley.

Respecto de las personas físicas y morales y de las unidades económicas sin personalidad jurídica que realizaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, los ingresos acumulables se precisaban en el artículo 19.

Por su parte, la ley establecía las deducciones autorizadas en el artículo 20, señalando los requisitos de las mismas, para los efectos de tal autorización, en el artículo 26.

Específicamente, por lo demás, el artículo 27 de la ley establecía y precisaba las partidas que en ningún caso se considerarían como deducibles. Será dentro de este trabajo la fracción I de dicho numeral la que nos interese y ocupe.

Respecto de las personas físicas la ley precisaba en forma particular, en relación con cada tipo de ingreso gravable, su objeto a efectos del impuesto y su base, estableciendo en concreto de ducciones autorizadas respecto de los ingresos acumulables.

En concordancia con el artículo 20, para las personas físicas el 93 precisaba los requisitos que debían satisfacer las de ducciones para ser autorizadas por la ley y el artículo 94 era con- cordante con el 27, para efectos de precisar las partidas que no po- drian ser consideradas deducibles, por no reunir el requisito de ser gastos estrictamente indispensables, en opinión del legislador.

Podemos resumir aquí señalando que, en principio, en tér-
minos de la ley de referencia (1964), los sujetos del Impuesto So-
bre la Renta estaban obligados a acumular la totalidad de sus ingre-
sos, respecto de los cuales era procedente restar las cantidades e-
rogadas por dichos causantes a efectos de obtenerlos, siempre y cuán-
do fueran de aquellos gastos o inversiones expresamente permitidos-
por la propia ley y que satisficieran los requisitos que la misma -
consignaba, siendo los medulares: que fueran estrictamente indispen-
sables para los fines de la actividad generadora, consecuencia nor-
mal de la misma y proporcionados a la operación del causante, así co-
mo que hubieran sido auténticamente erogados y registrados en la -
contabilidad.

A la diferencia resultante de la resta indicada, conocida
como ingreso gravable o renta gravable, procedía aplicar la tarifa-
consignada por la propia ley, según fuera el caso, en tratándose de

empresas o de personas físicas, como resultado de lo cual se obtenía el monto de impuesto definitivo correspondiente al ejercicio.

Por disposición expresa de la ley, contenida en sus artículos 27 y 94, en ningún caso, aún habiéndose erogado por los causantes, podían disminuirse de sus ingresos acumulables las erogaciones precisadas en las diversas fracciones de los mismos.

Por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta que actualmente nos rige, misma que inició su vigencia a partir del 1.º de enero de 1981, reviste una estructura más compleja que la de 1964, que fue abrogada por aquélla.

El nuevo ordenamiento esquematiza sus disposiciones con un criterio básico consistente en que, en principio, la totalidad de los sujetos del impuesto debe acumular prácticamente la totalidad de sus ingresos. Respecto de ellos, también existe la posibilidad de disminuir las deducciones autorizadas para efectos de determinar un resultado fiscal sobre el que se aplicará la tarifa que corresponda para el efecto de establecer el impuesto causado en el ejercicio.

Para llegar a la determinación de ese "resultado fiscal", criterio que sustituye al de "ingreso gravable" respecto de las personas morales-sociedades mercantiles sujetos del impuesto, la ley, con una redacción extraordinariamente deficiente, da el camino dentro de su artículo 10. Sobre esto, volveremos más adelante.

De manera general, la nueva ley establece en su artículo-

primero quiénes serán considerados como sujetos del impuesto. Para ello, el ordenamiento utiliza una redacción más abierta que la del anterior en vigencia. Así, quedan comprendidas todas las personas ff sicas y las morales, obligándolas en razón de la ubicación de su re sidencia.

Son ahora sujetos del impuesto, las personas residentes - en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la u- bicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Por su parte, - lo son los residentes en el extranjero con establecimiento permanen te en México, respecto de todos sus ingresos provenientes del mismo. Por último, lo son también los residentes en el extranjero sin esta blecimiento permanente en México, respecto de sus ingresos proceden tes de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional.

El dispositivo se complementa con el del artículo segundo que precisa qué se considera como establecimiento.

La ley establece un tratamiento, dentro de título especial, directamente para las "sociedades mercantiles". Da, asimismo, un - tratamiento concreto a las sociedades y asociaciones civiles, deno minándolas como "personas morales con fines no lucrativos".

Por su parte continúa, respecto de las personas físicas, - con un régimen esencialmente igual al alcanzado por la ley abrogada, sistematizando los ingresos gravables y las correspondientes deduc- ciones autorizadas por capítulos, según cada tipo específico de in- greso.

Como criterio general en términos de la ley vigente, se aplica la tarifa que corresponda sobre la base determinada por los numerales que operan respecto del tipo de contribuyente de que se trate y de esa manera se obtiene el monto del impuesto causado en el ejercicio.

Como ya antes lo indicábamos, la base del impuesto respecto de las sociedades mercantiles se constituye por el resultado fiscal.

Para llegar al resultado fiscal hay que hacer, resumidamente, lo que sigue:

Primero, establecer la utilidad fiscal del ejercicio, a cuyo efecto se disminuirán de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por la ley, salvo los dividendos pagados a los accionistas, en términos del artículo 22, fracción IX, y la deducción adicional del artículo 51.

A esa utilidad fiscal, cuyo concepto coincide con el antiguo de "ingreso gravable" y que sirve de base para el reparto de utilidades a los trabajadores de las empresas, se le restarán los ingresos obtenidos por distribución de acciones o partes sociales de la misma sociedad o los que se hubieran reinvertido en ella en términos de ley, así como los dividendos o utilidades distribuidos en términos del artículo 22, fracción IX, y la deducción adicional del artículo 51. De esta operación se obtiene lo que la ley denomina como "utilidad fiscal ajustada".

A la utilidad fiscal ajustada que así se haya obtenido, - se le restarán las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. La diferencia es el resultado fiscal, base del impuesto del ejercicio, sobre lo cual se aplicará la tarifa para efectos de determinarlo.

La ley, dentro de sus artículos 15, 17 y siguientes, establece cuáles son los ingresos que deberán acumularse por las sociedades mercantiles.

El propio ordenamiento señala, dentro de su artículo 22, - cuáles son las deducciones autorizadas para tales causantes.

Los requisitos que deben satisfacer tales deducciones para los efectos de su autorización, se precisan en el artículo 24 y, por su parte, los conceptos no deducibles se enumeran en el artículo 25.

De acuerdo con lo ya anteriormente señalado al respecto, - en tratándose de personas físicas la ley vigente continúa con el sistema que llegó a alcanzar la abrogada, regulando por capítulos - específicos la acumulación y deducciones de los diversos tipos de ingresos que pueden percibir, a efectos del impuesto, las mismas.

En esta materia, los requisitos de las deducciones, en -- concordancia con el artículo 24, se precisan por el artículo 136.

Por su parte, para los efectos de las propias personas -

físicas, los conceptos no deducibles se señalan, en concordancia -- con el artículo 25, por el 137.

No quiero dejar sin puntualización la circunstancia de -- que, con toda intención, he evitado referirme a cualquier otro -- aspecto previsto por las leyes en consulta, que no resultara direc -- tamente relacionado con la materia medular de este trabajo, pues la intención de estas precisiones radica, tan sólo, en establecer un -- antecedente básico para la subsecuente exposición.

Me parece importante precisar, a efectos de concluir esta primera parte, que para el Fisco Mexicano, el Impuesto Sobre la Ren -- ta resulta de extraordinaria importancia, en razón de que constitu -- ye la fuente de recursos tradicionalmente más importante de que se -- ha servido el gobierno, dentro de aquéllos de especie tributaria, -- que usualmente se contemplan en la Leyes de Ingresos de la Federa -- ción.

Para efectos de sostener la afirmación que antecede, pro -- cedí a investigar, respecto de los ejercicios fiscales de 1982 a -- 1986, qué era lo que había ocurrido, con los siguientes resultados:

Las revisadas fueron las Leyes de Ingresos de la Federa -- ción correspondientes a los citados ejercicios. Tales ordenamien -- tos previeron, en sus correspondientes artículos primeros, que duran -- te los relativos ejercicios de que se trata la Federación percibiría los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades esti

madas que allí quedaron enumeradas.

Los referidos numerales consignan la relación de rubros, - conceptos y cantidades de referencia.

Existe un cambio de estructura y de concepto a partir de la Ley para el ejercicio de 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación del jueves 30 de diciembre de 1982, pues fué a partir de ese año cuando entró en vigencia el Código Fiscal de la Federación que actualmente nos rige, en donde ya el legislador ordinario utiliza, a efectos tributarios, una terminología acorde con la de la Constitución en su artículo 31, fracción IV, mientras que para el ejercicio de 1982, la Ley de Ingresos fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del jueves 31 de diciembre de 1981, cuando aún regía el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1967, que observaba una terminología menos precisa.

Hecha la acotación que se indica, resulta que los montos totales de ingresos estimados a percibir por la Federación, expresados en millones de pesos, durante los años de referencia, fueron del orden siguiente: a) \$ 3'320,569 en 1982; b) \$ 7'168,797 en 1983; - c) \$ 11'746,461 en 1984; d) \$ 18'390,000 en 1985; y, e) \$ 32'214,826.80 para 1986. (11, 12, 13, 14, 15).

Los montos de impuestos a recaudar fueron estimados apro-

(11) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION del jueves 31 de diciembre de 1981, pp. 3a5.

(12) Idem, correspondiente al jueves 30 de diciembre de 1982, pp. 3 a 6.

(13) Idem, correspondiente al viernes 30 de diciembre de 1983, 1a. Sección, pp. 7 a 11.

(14) Idem, correspondiente al lunes 31 de diciembre de 1984, 1a. Sección, pp. 5 a 8.

(15) Idem, correspondiente al martes 31 de diciembre de 1985, 2a. Sección, pp. 67-71.

ximada y respectivamente, en cantidades expresadas, al igual que las sucesivas, también en millones de pesos, así: a) \$ 1'217,965 en 1982; b) \$ 2'012,804 en 1983; c) \$ 2'819,204 en 1984; d) \$ 4'701,148 en 1985; y, e) \$ 8'140,950.80 para 1986. (16, 17, 18, 19, 20).

El por ciento representado por los impuestos dentro del financiamiento estatal previsto para los años de cita, respecto de tales estimaciones es, respectivamente, el que sigue: a) 36.67 % en 1982; b) 28.07 % en 1983; c) 24 % en 1984; d) 25.56 % en 1985; y, e) 25.27 % en 1986. (21, 22, 23, 24, 25).

En todos los años, a excepción del de 1983 en que la recaudación fué más alta respecto del Impuesto al Valor Agregado, el rubro de ingresos tributarios federales más importante para el Estado Mexicano, se constituyó por el del Impuesto Sobre la Renta. En efecto, las cantidades estimadas para percibirse por tales conceptos fueron, respectivamente, las que enseguida se señalan, correspondiendo las primeras a I.S.R. y, las segundas a I.V.A.: a) \$ 442,500 y \$ 211,700 en 1982; b) \$ 580,907 y \$ 813,456 en 1983; c) \$ 1'125,000 y \$ 787,000 en 1984; d) \$ 1'812,948 y \$ 1'392,475 en 1985; y, e) \$ 2'852,122.80- y \$ 2'336,469 para 1986. (26, 27, 28, 29, 30).

- (16) Ibidem, cita 11.
- (17) Ibidem, cita 12.
- (18) Ibidem, cita 13.
- (19) Ibidem, cita 14.
- (20) Ibidem, cita 15.
- (21) Ibidem, cita 11.
- (22) Ibidem, cita 12.
- (23) Ibidem, cita 13.
- (24) Ibidem, cita 14.
- (25) Ibidem, cita 15.
- (26) Ibidem, cita 11.
- (27) Ibidem, cita 12.
- (28) Ibidem, cita 13.
- (29) Ibidem, cita 14.
- (30) Ibidem, cita 15.

Por su parte, porcentualmente respecto del total de ingresos previstos, los mencionados impuestos que definitivamente han sido siempre los más significativos por los montos de su recaudación, representan la siguiente proporción, respectivamente: a) 13.32 % y 6.37 % en 1982; b) 8.10 % y 11.34 % en 1983; c) 9.57 % y 6.69 % en 1984; d) 9.85 % y 7.57 % en 1985; y, e) 8.85 % y 7.25 % para 1986.

II.- PROBLEMÁTICA HISTÓRICA. ANTECEDENTES.

EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964 DURANTE 1965, 1966 Y 1967.

Dentro de este apartado voy a referirme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 respecto de su artículo 27 fracción I, a efectos de plantear posteriormente los problemas de legalidad que se suscitaron a raíz de las diversas modificaciones que sufrió el indicado numeral, puesto que el 94 fracción I de la misma, que devino correlativo de aquél, fue adicionado al ordenamiento por virtud del Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 22 de diciembre de 1978, publicado en el Diario Oficial del 29 siguiente de ese mes y año y en vigor desde el 10. de enero de 1979.

Como ya anteriormente lo señalaba, intento que el aspecto medular del presente trabajo se referirá al análisis del problema de inconstitucionalidad que involucró la reforma determinada por el Legislador Fiscal Federal respecto del primero de los dispositivos a que acabo de referirme y que se produjo teniendo efectos a partir del 10. de enero de 1979 pues, por su parte, el artículo 94 -- fracción I de la propia Ley, correlativo de aquél, nació siendo inconstitucional.

La ley vigente (Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980)-

reitera en sus artículos 25 fracción I y 137 fracción I, la disposición que textualmente contenían los artículos mencionados de la Ley abrogada.

Es importante señalar que la breve investigación y análisis que dentro de este apartado se intenta resulta de utilidad práctica y no tan sólo académica, pues aún ahora se encuentran en trámite diversos casos planteados por los causantes afectados ante las autoridades administrativas competentes y también ante las judiciales de lo contencioso administrativo, en donde se debate la ilegalidad de los actos concretos de autoridad que han agraviado su esfera jurídica, en función de una incorrecta interpretación y aplicación de los numerales que van a estudiarse.

Por otra parte, la actual redacción que guardan los preceptos vigentes se gestó en los antecedentes que vamos a analizar y me parece que, por ello, el presente trabajo resultaría incompleto en caso de no dejar convenientemente planteado el panorama general que ha venido a presentarse respecto de las disposiciones que nos ocupan. Espero lograr el objetivo propuesto.

Con anterioridad dejamos establecido que el sistema legal estructurado por el ordenamiento de 1964 implicaba, genéricamente, el que los causantes obligados, ésto es, los sujetos del impuesto, tenían que acumular la totalidad de los ingresos que percibieran -- con motivo de la realización de las actividades especificadas por la propia Ley, contando con la posibilidad de deducir, restar o disminuir, para los efectos del cálculo del impuesto, las cantida -

des, erogaciones o partidas que en concepto de gastos o de inversiones, hubieran sido utilizadas para producir o generar los ingresos-acumulables.

Respecto de dichos egresos, por disposición específica de la Ley, resultaba que los sujetos obligados a la acumulación no se encontraban en posibilidad de disminuir, bajo el concepto jurídico-de "deducciones", sino tan sólo las expresamente autorizadas por el propio ordenamiento.

A tal respecto ya anteriormente me permití precisar cuá - les eran los requisitos esenciales previstos por el Legislador para que las deducciones pudieran ser consideradas como legalmente he -- chas.

De lo que se plantea resulta que existía la posibilidad - de hecho de que los causantes, sujetos obligados al pago del impues - to bajo las hipótesis de la Ley, percibieran ingresos de aquéllos - que se consideraban como acumulables y, por lo tanto, en su caso, - como gravables, habiendo realizado una serie de muy diversas eroga - ciones dentro del ejercicio de la actividad productora de los seña - lados ingresos, pero que en definitiva no podían ser restados de -- los mismos con objeto de llegar a una base gravable menor sobre la- que se aplicara la tarifa, de manera que entonces resultara, en de - finitiva, un impuesto en cantidad concreta también menor.

Lo señalado importó que aún cuando se presentaran eroga - ciones de diversos tipos en general, ya bajo la especie de gastos o bien bajo la de inversiones o de cualquiera otra análoga, utiliza -

dos incluso por los causantes con la pretensión de generar ingreso., sin embargo dichas erogaciones no podían ser estimadas, en estricto sentido técnico, como gastos deducibles, por no encontrarse autorizados para tal efecto o bien por estar expresamente prohibidos para ello por la Ley. Así, dichas erogaciones no podían constituir una "deducción", pues técnicamente carecían del requisito *sinne qua non* de la **autorización legal**. No debemos olvidar que el sistema establecido por la Ley en estudio para los efectos de la causación, cálculo y pago del impuesto, es el de la renta legal, concepto equiparable, como ya en los inicios de este trabajo fue explicado, al del elemento esencial del tributo denominado "base", que en la especie se constituía por la base gravable, que no era otra cosa que la resultante de disminuir a la totalidad de los ingresos acumulables la totalidad, a su vez, de las deducciones autorizadas por la Ley.

El artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 establecía, según adelantamos lo veremos, una serie de supuestos o hipótesis legales que comprendían la posible realización de diversos gastos por parte de los causantes, que deberían considerarse como no deducibles.

En general, el propio artículo 27, dentro de todas sus fracciones, implicaba un catálogo extenso que fue siendo adecuado y ampliado por el Legislador en la medida en que transcurría el tiempo, de egresos prohibidos como deducibles para los efectos del cálculo del impuesto.

En todo caso, la interpretación y la consecuente aplicación

ción de la normativa de dicho artículo 27, respecto de cada una de sus fracciones, podía provocar, en relación con los causantes que hubiesen practicado alguna de las erogaciones contempladas por dicho numeral, habiéndolas considerado como deducibles, actos concretos de la autoridad fiscal administradora que importaran su rechazo respecto de las correspondientes declaraciones, con todas las consecuencias legales que ello importa.

La intención del Legislador al establecer la prohibición-legal contenida en todos los supuestos del artículo 27, consistía en excluir la posibilidad de disminución injustificada, para los efectos del Fisco Mexicano, del impuesto sobre la renta legalmente causado, con motivo de la reducción de la base gravable, motivada en la realización de gastos que, por sus propias características, materialmente no debieran considerarse como estrictamente indispensables para los efectos del negocio, o bien que no derivaran o estuvieran en relación directa con la actividad generadora o que, en definitiva, no fueran proporcionados con la operación del causante. Se intentaba, en función de disposiciones prudentes, evitar que a virtud de gastos injustificables en función del sistema establecido -- por la Ley, fuera el fisco quien resultara perjudicado al percibir una tributación de menor cuantía, en vez de que fueran los causantes que se colocaran en los supuestos de las erogaciones prohibidas como deducibles, los que resintieran el efecto de una mayor disminución o impacto patrimonial.

En la exposición de motivos de la Ley en comentario, el entonces Presidente de la República --proponente de la iniciativa--

no hizo alusión expresa a la normativización que contendría el ordenamiento respecto de la prohibición de deducibilidad de las partidas y conceptos comprendidos por el artículo 27, habiendo preferido, en cambio, simplemente referirse a su intencionalidad respecto de la regulación de las deducciones autorizadas.

En lo conducente, enseguida me permito transcribir la parte relativa de la citada Exposición de Motivos:

"...Por lo que hace a las deducciones autorizadas a las empresas para determinar el ingreso gravable, se mantienen las normales y propias de las diversas actividades, haciéndose algunas correcciones en beneficio de los causantes; las normas se simplifican manteniéndose los conceptos tradicionales, con mayor elasticidad, como en el caso de pérdidas por créditos incobrables que se regulan en forma menos rigurosa, y por su importancia, cabe expresar que se incluye como nueva deducción la pérdida sufrida en un ejercicio, que podrá ser deducida en los cinco siguientes hasta su amortización total. Asimismo, se autoriza la deducción del importe de indemnizaciones pagadas por reajuste de personal, cuando sea necesario como medida de reorganización de la empresa e interesa también declarar, en materia de deducciones, que se mantiene el sistema de depreciación acelerada, para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca..." (31)

El artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, en estudio, observó, a partir de la entrada en vigor del ordenamiento (1o. de enero de 1965) y durante los años de 1965, 1966 y 1967, la siguiente redacción textual:

" ARTICULO 27.- No serán deducibles:

I.- Los pagos por Impuesto Sobre la Renta, ya sea a cargo del propio causante o de terceros".

De manera general resultó que dicha disposición, debido a

(31) LEON LUEVANDR, José, op. cit., p. 25.

su claridad y exactitud, no provocó ningún problema de interpretación ni de aplicación.

Resultaba claro tanto para las autoridades fiscales federales, cuanto para los causantes, que en ningún caso serían deducibles los pagos del impuesto sobre la renta que resultaran a cargo tanto del propio causante, como de terceros.

Por lo demás, la disposición resulta lógica y comprensible pues, de no existir, podría llegarse a una pretensión abusiva de causantes malintencionados que intentaran, con una actitud viciada por una especie de "petición de principio", disminuir o eliminar el impuesto sobre la renta que en definitiva hubiera resultado a su cargo en función de la aplicación de su Ley reglamentaria, con una cantidad equivalente al propio impuesto causado por el mismo contribuyente.

La norma evitaba, también, que se perjudicara al fisco con una reducción indebida de la recaudación programada, que resultara consecuencia de que causantes determinados cubrieran por otros distintos de ellos mismos, el impuesto sobre la renta que aquéllos hubieran causado y, a su vez, lo dedujeran para los efectos de la determinación de su impuesto personal.

La razón de esta medida estriba en que los gastos, efectivamente, no son normales y propios del giro del causante que así obrara.

Como el sistema de la Ley determinaba el establecimiento-

de una base de impuesto constituida por el "ingreso gravable", sobre la cual se aplicaba una tarifa progresiva, resultaba que a mayor volumen de la base se aplicaba una tarifa proporcionalmente más alta que la correspondiente a bases de menor cuantía, con el resultado evidente de un impuesto definitivo más alto en numerario. Por otra parte, en caso de que el impuesto no se generara por la existencia de pérdida fiscal, la que resultaba de que los montos totales de las deducciones autorizadas excedieran al de los ingresos acumulables, desde luego que no existía base gravable que fuera objeto de la aplicación de la tarifa y, consecuentemente, no se generaba ningún impuesto.

El tributo, por lo dicho, resulta estructurado e inteligido como personal respecto de cada causante, pues en función de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, establecidos con el rango de garantías individuales por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se pretende que todos los causantes con capacidad de contribución aporten dinero al Estado Mexicano para sufragar los gastos públicos, no encontrándose obligados a ello los causantes que carezcan de dicha capacidad, hipótesis en la que evidentemente se encuentran los que hubieran sufrido pérdida fiscal en el correspondiente ejercicio.

Si en función de estos principios debe tributar quien puede hacerlo y no debe tributar quien no puede hacerlo, como consecuencia directa de la propia actividad generadora, resulta injusto para la sociedad, en este caso representada por el fisco, y lesivo del interés público, que un causante determinado asuma como propio el

impuesto generado por un tercero, utilizándolo a la vez como deducible, pues ficticiamente se encontraría disminuyendo su capacidad de contribución y liberando con inequidad al causante beneficiado, del cumplimiento de la importante obligación que corresponde a todo mexicano colocado en los supuestos normativos de las leyes fiscales aplicables, de contribuir al sostenimiento de los gastos y de la cosa pública, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las mismas.

No se advierte hasta aquí, por lo dicho, ninguna complicación, pues la norma en estudio resulta formal y materialmente válida, a virtud de que contiene una prohibición razonable y concordante, en lo general, con el sistema estructurado por la Ley de la Materia, además de ajustarse a los principios constitucionales operantes.

No hubo cabida, por lo demás, prácticamente a ningún problema de interpretación ni de aplicación del dispositivo, por parte de las autoridades competentes respecto de los causantes gobernados, no existiendo problema de legalidad que resolver, pues la norma era expresa, clara y suficiente.

Resultaba perfectamente entendido, entonces, que el causante que intentara disminuir de su base gravable, a manera de deducción, el impuesto sobre la renta que hubiera pagado en el ejercicio fiscal en transcurso o en otros anteriores y que hubiera generado a su cargo o bien, que intentara deducir de su propia base el impuesto generado por un tercero y pagado por el causante a que nos refe-

rimos, se vería afectado por el rechazo de la deducibilidad de la correspondiente partida, quedando obligado a presentar la declaración correcta que correspondiera, amén de encontrarse constreñido a pagar el diferencial de impuesto resultante del rechazo o bien, a reducir su pérdida fiscal declarada, generándose en su caso los recargos a la tasa legal que entonces operaba, pudiendo ser sujeto, además, del ejercicio de las facultades sancionadoras que correspondían y corresponden a la autoridad fiscal administradora del tributo.

Como lo hemos visto, no se presenta en el caso ninguna discusión. No aparece controversia alguna y no se vislumbra ningún problema de legalidad. Estaba expresamente prohibido deducir de la base gravable de los causantes el impuesto multirreferido.

Bajo el principio de que las normas fiscales, al igual -- que las penales, deben interpretarse y aplicarse en sentido estricto, esto es, restringido, en tanto que importen el establecimiento de una carga o la liberación de la misma en relación con los causantes gobernados, no era aplicable el numeral en estudio para efectos de tener por prohibida la deducción de ninguna otra especie de contribución.

Ya durante aquellos años y aún con anterioridad, en algunos casos incluso prácticamente a partir del establecimiento mismo -- del Seguro Social en México, ciertos causantes del Impuesto Sobre la Renta, siendo patrones en el ámbito de los dispositivos laborales aplicables, fueron obligados o bien, si se quiere, incluso vo-

luntariamente, asumieron la obligación de otorgar a sus trabajadores el beneficio de carácter social de asegurarles dentro del régimen obligatorio del aludido instrumento nacional de protección social, cubriendo los propios patrones el importe relativo a la denominada cuota "obrera", como componente de la denominada "cuota obrero-patronal", que constituía, en realidad, la prima de pago obligatorio que hacía operante el Seguro y que constituía, junto con las aportaciones del gobierno federal, la base de los ingresos para el Instituto Mexicano del Seguro Social.

La posición de tales patrones causantes que evidentemente favorecía y beneficiaba a sus trabajadores, se encontraba, en la -- gran mayoría de los casos, definida a virtud de conquistas laborales obtenidas por los mencionados trabajadores a través de sus asociaciones colectivas, ésto es, de sus sindicatos, en la negociación de los contratos colectivos que hubieran de regir las relaciones obrero patronales específicas de que se tratara.

En otros casos, la obligación de los patrones de asumir la carga económica de pagar en forma íntegra al Instituto Mexicano del Seguro Social las cuotas obrero patronales generadas por sus -- centros de trabajo, derivaba de lo dispuesto al respecto, en su caso, por el Contrato-Ley operante respecto de la industria o rama de actividad productiva en que se ubicara el giro del contribuyente patrón.

Por otra parte, en ciertos casos especiales, multitud de patrones se vieron afectados a la obligación que se reseña, por apli-

cación de disposiciones reglamentarias de orden administrativo federal que se les impusieron, como en su oportunidad veremos.

Por último, pudo también existir el caso, aunque confieso que desconozco un ejemplo específico, de patronos que hubieran decidido, a título de mera liberalidad y estableciendo una costumbre laboral al respecto, otorgar a sus trabajadores el apoyo económico -- consistente en cubrir al Instituto de seguridad social, la totalidad de la prima del aseguramiento obligatorio, ésto es, la cuota obrero-patronal íntegra, sin hacer descuentos de ninguna especie o monto por tal motivo, a las percepciones pagadas a título de sueldos o de salarios, a los mencionados trabajadores.

Las erogaciones correspondientes, en función de la regulación vigente durante los ejercicios de 1965 a 1967 en materia del Impuesto Sobre la Renta, constituían gastos de previsión social, -- considerados estrictamente indispensables, relacionados íntimamente con los giros de los causantes que los efectuaban y proporcionados a la magnitud de sus operaciones, por lo que, sin duda de cualquier especie, eran perfectamente deducibles para los efectos del cálculo y pago del Impuesto Sobre la Renta.

Efectivamente, tal y como se menciona, la deducibilidad de dichas erogaciones no se encontraba prohibida, ni expresa ni implícitamente, por el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, ni en la primera ni en ninguna de sus nueve fracciones iniciales.

Por lo demás, la autorización de la deducibilidad de tal-

tipo de erogación se encontraba claramente prevista, para el caso - de que se cumplieran, habiéndose efectivamente erogado, los requisitos previstos por los numerales aplicables de la propia Ley del Im-puesto Sobre la Renta y del Reglamento de la misma, entonces vigen-te, que son, a saber, los siguientes:

a) Artículo 26 de la Ley, en términos de sus fracciones I, II y VII, principalmente.

Para los efectos de una mayor claridad, voy a transcribir exclusivamente las fracciones vigentes en los años sujetos a estu - dio, remarcando la transcripción de la séptima, pues es ésta la me-dular:

"ARTICULO 26.- Las deducciones a que se refiere este capí tulo deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- Que sean las ordinarias y estrictamente indispensables - para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en proporción con las operaciones del causante;

II.- Que aparezcan correctamente asentadas en la contabi- lidad y que las erogaciones realmente pagadas o acredita- das hayan afectado, en los términos de esta Ley las cuen-tas de resultados del ejercicio a que correspondan. Sin- embargo, se aceptará la deducción de gastos correspondien- tes al ejercicio inmediato anterior cuando, debido a cau- sas justificadas, su importe no hubiere afectado el ingre- so global gravable de dicho ejercicio sino al del período de la declaración;

...

VII.- Que cuando se trate de gastos de previsión social, - las prestaciones correspondientes se otorguen en forma ge- neral en beneficio de los trabajadores de la empresa;..."

b) Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de enero de 1954, que era el aplicable en la época de referencia, en términos de lo dispuesto por el artículo segundo transitorio de la Ley de 1964, que también transcribiré, en su artículo 48, fracción I, textualmente establecía lo que sigue:

"ARTICULO 48.- Se consideran como gastos de previsión social, para los efectos de la deducción a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de la Ley, los que se hagan en cumplimiento de los contratos de trabajo y reglamentos respectivos, por los siguientes conceptos:

I.- Cajas de ahorro, rentas de casas para trabajadores, servicio médico, pagos por accidentes de trabajo, escuelas, bibliotecas, becas para trabajadores, fondos de socorro, fomento de deportes, las cuotas correspondientes al obrero pagadas por el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social, otros de naturaleza análoga de acuerdo con los contratos y reglamentos mencionados, y, ..."

c) Por último, y en relación con los numerales de referencia, el artículo segundo transitorio de la Ley de 1964, textualmente determinaba:

"ARTICULO SEGUNDO. Se deroga la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953, sus adiciones y reformas y el reglamento relativo a la tasa complementaria sobre ingresos acumulados de 30 de mayo de 1962. El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de enero de 1954, sus reformas y adiciones, continuarán aplicándose en lo que no se opongan a la presente ley, hasta que se expida un nuevo reglamento. Las disposiciones reglamentarias relativas a causantes de Cédulas I, II y III se entenderán referidas a los causantes del impuesto al in -

greso global de las empresas."

En razón de lo hasta aquí expuesto, queda claramente de -
mostrado que, a virtud de los dispositivos invocados, las erogacio-
nes en estudio sí eran explícitamente deducibles, bajo la especie -
de gastos de previsión social.

III.- EL ARTICULO 27, FRACCION I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964, VIGENTE DESDE EL PRIMERO DE ENERO DE 1968 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1975. PRIMERA MODIFICACION Y CONSECUENTES PROBLEMAS INTERPRETATIVOS.

La fracción I del artículo 27 en estudio fue reformada y adicionada por la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos de 28 de diciembre de 1967, artículo 16, publicada en el Diario Oficial del 29 siguiente, de ese mes y año, y en vigor el 1o. de enero de 1968, para quedar como sigue:

" ARTICULO 27.- No serán deducibles:

I.- Los pagos por Impuesto sobre la Renta a cargo del propio causantes o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones legales relativas;".

Como antecedente de dicha primera reforma sufrida por el precepto transcrito, se encuentra lo que al respecto quedó manifestado en la Exposición de Motivos de la Ley Fiscal que contuvo la modificación, de la que me permito enseguida transcribir lo conducente:

" Se ha considerado conveniente poner énfasis en la fracción I del artículo 27 para prevenir que no es deducible ninguna contribución impuesta por cualquiera Ley a cargo-

de terceros, cuando sea soportada por el propio causante pues es muy importante establecer definitivamente que ningún acuerdo entre partes pueda afectar los intereses fiscales." (31 bis).

Parecería, de lo señalado por la exposición de motivos, que el Legislador, y más bien dicho, el Presidente de la República, que fué quien promovió la iniciativa, hubiera intentado a toda costa evitar, en beneficio del erario federal, la realización o celebración de convenios fraudulentos entre particulares, con objeto de colocar en injusta desventaja al fisco. Estamos suponiendo, desde luego, que las autoridades que intervinieron al efecto dentro del proceso legislativo, actuaron de buena fe.

La reforma reseñada, por sus características, provocó de manera inmediata serios problemas de interpretación y de aplicación, generando actos concretos de las autoridades fiscales administradoras del impuesto sobre la renta, quienes empezaron a actuar, dentro de diversos ámbitos, revisando las declaraciones y dictámenes de multitud de causantes y procediendo a rechazar la deducibilidad de las erogaciones que éstos habían practicado durante el ejercicio de que se tratara, en concepto de pago al Instituto Mexicano del Seguro Social, de la llamada "cuota obrera", en beneficio de sus trabajadores y bajo la especie de gastos de previsión social, para los efectos del correspondiente aseguramiento.

Efectivamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por la vía de liquidación directa de diferencias de impuestos y también por la de la modificación del ingreso gravable declarado

por los causantes como base del reparto de utilidades a sus trabajadores, con la consecuente determinación de repartos adicionales, estuvo sosteniendo el rechazo, como deducibles, de las partidas de referencia erogadas por los contribuyentes de que se tratara.

Para tal efecto, la autoridad estuvo actuando a través de la Dirección de Liquidación, dependiente de la Dirección General - Técnica de la propia Secretaría, en términos de lo dispuesto por el Reglamento Interior de la misma vigente en la época relativa (1968- a 1975) y, en su caso, en términos de lo dispuesto por los artículos 66, fracciones V, VI, VII y demás relativos del Reglamento Interior de la Secretaría, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1979, respecto de las revisiones y liquidaciones efectuadas con relación a ejercicios previos al del año indicado, que se encontraban dentro del período de oportunidad de ejercicio de sus facultades, a que se refería el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de 1967, entonces aplicable, numeral que regulaba la caducidad fiscal.

Aunque más adelante lo veremos con mayor detalle, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público empezó a sostener el criterio de que, con fundamento en la reforma del artículo 27 fracción I de la Ley en comentario, que tuvo efectos a partir del 1o. de enero de 1968, dejaban de ser deducibles para los efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, los pagos de las "cuotas obreras" que realizaran los patrones a ello obligados o condicionados por cualquier instrumento, no obstante el hecho de que, a pesar del nuevo criterio de no deducibilidad sostenido por tal autoridad, los causantes-

patrones afectados por el mismo estuvieran o continuaran constreñidos a seguir erogando el gasto de referencia.

La circunstancia que se plantea vino a resultar verdaderamente conflictiva y, en algunos casos, dramática para multitud de contribuyentes que, siendo empresas de una gran magnitud y contando, por razón natural de las cosas, con un elevado número de trabajadores, se encontraban ya laboralmente obligadas a otorgar y sostener para los mismos la prestación cuya deducibilidad comenzaba a rechazarse por la vía de actos autoritarios concretos, siendo que el monto de dichos gastos alcanzaba cantidades muy altas en numerario.

La situación gestada implicaba una clara falta de equidad en el sistema.

Al respecto, de suponer que la reforma del artículo 27 - fracción I provocaba una serie de graves conflictos entre leyes, -- los mismos tendrían que resolverse en favor de los diversos dispositivos operantes que se encontraran contrapuestos con el artículo reformado.

Por otra parte si lo que ocurría, en cambio, era que el criterio interpretativo y de aplicación dado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al precepto reformado, directamente constituía la causa de la aparente contradicción de leyes -- misma que después plantearé -- y de la aplicación inequitativa del sistema de cálculo del impuesto, ello tendría que serle demostrado a la propia autoridad fiscal por parte de los gobernados que sufrían agravio en -

su esfera jurídica, para que abandonara, en beneficio de la legalidad y del estado de derecho, su nuevo criterio recientemente adoptado -- (a partir de 1968 hasta 1975 y sostenido, aún con posterioridad, respecto de actos fiscalizadores y liquidatorios referidos a tales ejercicios en la materia controvertida) o bien para que, en caso de no abandonarlo, fueran los Tribunales competentes los que, por la vía de las resoluciones judiciales, señalaran y definieran el criterio debido de interpretación y de aplicación de la norma reformada, anulando, en su caso, las ilegales determinaciones de la autoridad fiscal que afectaran los intereses jurídicos, agravándolos, de los causantes - actores.

Prácticamente todos -por no decir, como ya en un apartado anterior de este trabajo lo comenté, que seguramente todos- los causantes patronos afectados por el criterio de rechazo de la deducibilidad de los pagos de la "cuota obrera" al Seguro Social, adoptado por la Secretaría de Hacienda con motivo de la reforma del multicitado artículo 27 fracción I de la Ley de la Materia, se encontraban laboralmente obligados y necesariamente constreñidos a cumplir con dicha prestación, no en función de un mero acto de liberalidad, por cuya virtud dichos contribuyentes patronos se hubieran solidarizado sin ser presionados para ello, con sus trabajadores, dándoles el apoyo económico y de beneficio social referido de motu proprio, sino -- por virtud de la operancia de disposiciones concretas establecidas en el indicado sentido por los contratos colectivos de trabajo o por los contratos-ley o por los Reglamentos administrativos que legalmente les resultaban imputables, instrumentos jurídicos, - todos ellos, que les imponían como forzosa la obligación econó

mica mencionada y como inexcusable su cumplimiento.

Para todos ellos era necesaria la erogación del gasto comentado, en beneficio de los trabajadores, e insoslayable, excluyendo cualquier consideración de otra especie distinta de la económica-laboral, que pudiera conducirles a la elusión o suspensión del pago de dicha partida.

Enseguida, por citar algunos ejemplos a manera de ilustración, señalaré los casos de varios contribuyentes obligados en función de los instrumentos jurídicos que también precisaré, a otorgar y pagar, como ya lo decía, en beneficio de sus respectivos trabajadores, al Instituto Mexicano del Seguro Social, las cantidades relativas a la porción de la cuota obrero patronal denominada como "cuota obrera", para los efectos de su aseguramiento, sin la posibilidad de hacer descuentos por tal motivo a los sueldos o salarios de los señalados individuos beneficiarios de la prestación.

Dicho de otra manera, tales causantes patrones tenían, -- han tenido y continuarán teniendo, en la medida en que subsistan o subsistieren, la obligación de cubrir en forma íntegra el total de las cuotas obreras patronales que derivan a su cargo del sistema estructurado por la Ley del Seguro Social.

La lista que a continuación se presenta resulta de la investigación directa que al efecto practiqué, en algunos casos, con los propios causantes afectados y, en otros, dentro de los Tribunales y se expone a los meros efectos de complementar este trabajo académico y de investigación.

La mención de los contribuyentes que anoto y la explicación de la situación legal por la que atravezaron, se hace porque resultaron causantes afectados que, en cada caso, habiendo sufrido agravio en sus intereses jurídicos y económicos por los motivos y situaciones que estudiamos, ejercitaron en su oportunidad alguna instancia de defensa.

-Contribuyentes obligados por la celebración y aplicación de contratos colectivos de trabajo que contienen cláusulas expresas al respecto de la situación planteada:

. CEMENTOS TOLTECA, S.A. de C.V., quien en relación con sus diversas Plantas y Depósitos ha contratado sus relaciones laborales colectivas con distintas Secciones del Sindicato de Trabajadores de la Industria del Cemento, Cal, Yeso y sus Productos Similares y Conexos de la República Mexicana.

. CEMENTOS PORTLAND NACIONAL, S.A. de C.V., quien ha contratado con la correspondiente Sección en el Estado de Sonora del mencionado Sindicato.

. Prácticamente todas las empresas y grupos cementeros afiliados a la Cámara Nacional del Cemento se encuentran en la misma situación.

. ALTOS HORNOS DE MEXICO, S.A., quien había contratado con el Sindicato de Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Similares de la República Mexicana.

. FUNDIDORA MONTERREY, S.A., quien también contrató con -

el aludido Sindicato.

. CARBON Y COK, S.A., quien también contrató con el Sindicato de anterior referencia.

. LENOX MEXICANA, S.A. de C.V., quien contrató con el Sindicato de Trabajadores Adolfo López Mateos.

. FISHER GOVERNOR DE MEXICO, S.A., quien contrató con su propio Sindicato.

-Contribuyentes obligados por la aplicación de dispositivos expresos de Reglamentos Administrativos que les son oponibles:

. La ahora Sociedad Nacional de Crédito entonces denominada BANCO B C H, S.A., así como la totalidad de las demás Instituciones Bancarias que operaban en aquellas épocas en el País, las que se han encontrado sujetas a las disposiciones contenidas por el Reglamento del Trabajo de los Empleados de las Instituciones de Crédito y Auxiliares vigente, por lo menos, desde 1969, y a las del Reglamento de Trabajo de Empleados de las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares de 14 de julio de 1972, el cual preveía la obligación en comentario dentro de su artículo 24 fracción VI.

. La totalidad de las Compañías Aseguradoras operantes en la República en aquellas épocas, dentro de las cuales, por mencionar algunos casos, se encontraban las personas morales entonces denominadas: SEGUROS DE MEXICO BANCOMER, S.A., SEGUROS PROGRESO, S.A., LA LATINOAMERICANA SEGUROS DE VIDA, S.A., LA CONTINENTAL SEGUROS, S.A., SEGUROS DEL ATLANTICO, S.A., SEGUROS PROTECCION MUTUA, S.A., ASEGURADORA CUAUHTEMOC, S.A., SEGUROS ATLAS, S.A., PAN AMERICAN DE MEXICO, COMPAÑIA DE SEGUROS, S.A., SEGUROS INDEPENDENCIA, S.A., SE-

GUROS TEPEYAC, S.A., SEGUROS LA PROVINCIAL, S.A., SEGUROS AMERICA BANAMEX, S.A., etcétera, quienes se han encontrado sujetas a las disposiciones de los Reglamentos a que acabo de referirme, por lo menos, desde el 10. de abril de 1969, según determinación expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

-Contribuyentes obligados por la aplicación de dispositivos expresos de Contratos-Ley que les son oponibles:

. COMPAÑIA HULERA GOOD YEAR OXO, S.A. de C.V., quien se encontraba obligada, así como la totalidad de las Compañías o Industrias Huleras que operaban y operan en la República, a respetar las decisiones que se contienen en el Contrato-Ley celebrado por las Industrias Huleras y sus trabajadores, el que contenía la obligación estudiada en su cláusula número 28.

Todas las empresas causantes que acaban de ser relacionadas se enfrentaron en su oportunidad al problema jurídico que con anterioridad quedó explicado. Estaban obligadas a erogar fuertes gastos de previsión social en beneficio de sus trabajadores, al tener que cubrir la llamada cuota obrera al Seguro Social, habiendo perdido, según lo resuelto en cada caso concreto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la oportunidad legal de deducir dicho gasto, por grande que fuera, de sus ingresos acumulables para los efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, situación que resultaba, en opinión de la Secretaría, como consecuencia de la reforma de 1968 al artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964.

Como puede verse, la lista de causantes afectados que pre

sento es, en números, pequeña. Ello obedece a que una relación estadística de otras proporciones excedería las intenciones de mi investigación. No obstante, podemos a las claras apreciar que se encontraban involucradas entidades económicas de gran importancia y magnitud dentro del País, algunas ubicadas dentro de las 500 empresas más importantes de México.

Podemos intuir, además, que el número de contribuyentes afectado resultó ser, de hecho, también muy alto.

Según el comentario previo que al respecto hice en relación con la inusitada inequidad del sistema tributario que se gestó a raíz de la reforma en estudio, fue un hecho, me consta, que multitud de causantes sostuvieron jurídicamente la posición consistente en afirmar que, legalmente, los pagos de las cuotas obreras que ante el Instituto Mexicano del Seguro Social venían realizando en beneficio de sus trabajadores de antemano, si continuaban siendo deducibles para los efectos del cálculo y determinación del Impuesto Sobre la Renta, aún después de la reforma de 1968 al artículo 27 fracción I.

Dicha posición se asumió, primero, ante la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la vía del planteamiento de inconformidades en contra de los resultados de las visitas domiciliarias practicadas a causantes colocados en la situación planteada, dentro de las cuales la Secretaría estableció como irregularidad fiscal la deducibilidad de las partidas en comentario, inconformidades propuestas con fundamento en lo dispuesto por el artículo 84 --

fracción VIII del Código Fiscal de la Federación de 1967, aplica --
 ble en la época, o bien a través de las inconformidades planteadas--
 en contra de las observaciones hechas por la propia autoridad a los
 estados financieros de los referidos contribuyentes, dictaminados --
 por Contador Público en términos del artículo 85 del propio Código--
 invocado.

Asimismo, multitud de causantes afectados, estimando bue-
 na fe en la autoridad fiscal y pretendiendo la obtención de una rá-
 pida resolución administrativa apegada a derecho, instaron a la Se-
 cretaría por la vía del recurso de revocación, interpuesto en términ-
 nos de lo previsto por los artículos 153, 159, 160 fracción I, 161-
 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación señalado, en --
 tonces aplicable, combatiendo las resoluciones en que se determina-
 ban créditos fiscales a título de diferencias por impuesto omitido,
 como consecuencia del rechazo de la deducción de las partidas a que
 venimos refiriéndonos, así como en contra de aquellas resoluciones-
 en que se imponían sanciones por presunta infracción al artículo --
 27 fracción I de la Ley de la Materia, según reforma de 1968.

Prácticamente en la totalidad de los casos, según he pou-
 dido investigar, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expiu-
 dió, en definitiva, resoluciones contrarias a los intereses de los --
 causantes inconformes. La autoridad sostuvo el criterio de consiu-
 derar, con base en la reforma legal aludida, como no deducibles los
 gastos que nos ocupan.

La situación que se expone motivó, como consecuencia lu-

gica y necesaria, que los gobernadores que habian resentido agravio, -
tuvieran que llegar al planteamiento litigioso de la cuestión en
instancia contencioso-administrativa, por la vía del juicio de
nulidad, ante el Tribunal Fiscal de la Federación. A este respecto,
más adelante aludiré en una exposición detallada del proble-
ma, a algo muy curioso, por cierto, que se suscitó.

A mi juicio, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -
estaba equivocada. Las erogaciones practicadas por los causantes -
obligados a ello, consistentes en los pagos hechos al Insti-
tuto Mexicano del Seguro Social cubriendo integralmente las cuo-
tas obrero patronales en beneficio de sus trabajadores, si -
eran deducibles para los efectos del cálculo del Impuesto Sobre la -
Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 27 fracción I de -
la misma, según reforma vigente a partir del 1o. de enero de -
1968.

En esta tesitura, sostengo que todas las resoluciones a-
doptadas por la Secretaría en donde se sostuvo el criterio de re-
chazar las partidas en comentario fueron, en fondo, ilegales y,
consecuentemente, anulables.

Pasamos enseguida a demostrar tal afirmación.

Para el efecto* descrito y en función de la mane-
ra y circunstancias en que se presentaron en aquellos entonces las

contendias administrativas entre particulares y autoridad, pretendiendo los primeros la declaratoria y confirmación de la deducibilidad del gasto y, la segunda, la de su rechazo, voy a referirme en algunas ocasiones a los argumentos que sostuvieron los propios particulares, sobre todo en una primera fase o inicio de las instancias de defensa promovidas, con objeto de llegar fundadamente, a su juicio, a una demostración clara de su pretensión. Hago este comentario porque, como se verá, en un aspecto medular de los argumentos -- que fueron ideados por algunos de ellos, no estoy de acuerdo.

Con la intención de clarificar al máximo posible lo que expondré, me parece necesario reproducir el texto legal reformado que nos ocupa.

Textualmente, el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, vigente a partir del 1o. de enero de 1968, decía:

" ARTICULO 27.- No serán deducibles:

I.- Los pagos por Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones legales relativas;"

Con objeto de eludir la presunta negativa de deducibilidad de los gastos en análisis, diversos contribuyentes propusieron en su medios de defensa, tanto en los ejercitados ante la propia Secretaría cuanto en los promovidos ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, que el precepto reformado no podía constituir fundamento idóneo de las resoluciones administrativas de rechazo, -

porque las cuotas obrero patronales que tuvieron que enterarse al Instituto Mexicano del Seguro Social "no eran contribuciones ni podían equipararse a los impuestos."

Definitivamente no estoy de acuerdo con dicha posición.

Vamos a plantear, en la forma más resumida que resulte posible, las razones de la anotada discordancia, puesto que en sí mismo el tema jurídico involucrado podría motivar una tesis completa, pues se discute la naturaleza verdadera de las cuotas del Seguro Social.

Es necesario que nos remitamos, al respecto, a lo dispuesto en su oportunidad por la Ley del Seguro Social de 1943.

Sobre el punto, en un trabajo publicado por el Tribunal Fiscal de la Federación se expone lo siguiente:

"Al publicarse la Ley del Seguro Social el 19 de enero de 1943, su artículo 135 estaba redactado en la siguiente forma: "El título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo". Resultaba ineficaz esta disposición para el funcionamiento del régimen obligatorio y sostener los objetivos de la Institución, porque el Instituto tenía forzosamente la obligación de iniciar juicios ante los Tribunales del Fuero Común como cualquier particular.

"Al observarse esta irregularidad, el Ejecutivo, en uso de las facultades extraordinarias que le concedió el H. Congreso de la Unión el 10. de junio de 1942, reformó la disposición en cita, -

el 24 de noviembre de 1944, para quedar redactada en los siguientes términos: "La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo, la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad con la Ley del Seguro Social".

"Al entrar en vigor esta reforma se inició una discusión que hasta la fecha (1978) no ha concluido, para conocer la naturaleza jurídica de las cuotas obrero patronales. La situación se vino a complicar cuando el 10. de enero de 1945 la Ley de Ingresos de la Federación incluyó las aportaciones dentro del capítulo de derechos, porque con este criterio el Tribunal Fiscal de la Federación, en el Juicio 4571/45 resolvió que:

"Deben considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta... Además esa naturaleza de las aportaciones al Seguro Social se hace más palpable por las disposiciones de las Leyes de Ingresos de la Federación... Aclarada la naturaleza de los pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social, resulta procedente la acción de nulidad, pues las cuotas que se pretendían exigir al actor no han tenido como equivalente un servicio prestado a la actora o un beneficio recibido por sus trabajadores".

"Los estudiosos de la seguridad social juzgaron incorrecta esta clasificación puesto que unos cuantos años después la Ley de Ingresos de la Federación incluía las aportaciones en el capítu-

lo de impuestos". (32)

La confusión anotada constituyó una realidad y un verdadero problema jurídico, para efectos de obtener una adecuada interpretación de las normas legales aplicables y, consecuentemente, una justa resolución de las controversias sometidas ante los Tribunales. El conflicto llegó a involucrar, inclusive, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que incurrió en la asunción de criterios contradictorios que no ayudaron, en realidad, al fácil esclarecimiento del problema sino, en cambio, a su profundización.

En mucho, la confusión se generó, a mi juicio, por el hecho de que ni desde la creación del Seguro Social por la Ley de 1943, con su artículo 135 original, ni con posterioridad a la reforma sufrida por el mismo en 1944, ni con el surgimiento de la nueva Ley del Seguro Social de 1973 ni durante toda la vigencia del Código Fiscal de la Federación de 1967, existió un sistema de disposiciones legales congruentes en forma sistemática, que ubicaran y definieran con claridad, clasificándolas adecuadamente bajo un concepto determinado, dichas cuotas o aportaciones.

El problema no vino a resolverse, en derecho positivo, sino hasta la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación de 1982, actualmente en vigencia.

En la época a que nos estamos refiriendo (años de 1968 a-

(32) TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, colección de estudios jurídicos, "Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social", MORENO PAVILLA, Javier, México, D.F., 1978, pp. 33 y 40.

1975) llegó a ocurrir que con posterioridad a que las Leyes de Ingresos de la Federación hubieran ubicado a las cuotas obrero patronales como ingresos federales, primero bajo el apartado de "derechos" y, después, bajo el de "impuestos", por último las ubicaron dentro de la fracción XVI de su artículo 1o., bajo el rubro de "Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores", al final de la descripción de los impuestos y antes de iniciar la lista de los derechos.

El artículo 135 reformado de la Ley del Seguro Social, según lo señala Francisco Breña Garduño en su obra "Nueva Ley y Reglamentos del Seguro Social", textualmente estipulaba:

" ART. 135. La obligación de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales constitutivos tendrá el carácter de fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación; fijar la cantidad líquida y su percepción y cobro, de conformidad con la presente ley y sus disposiciones reglamentarias. El procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubieren sido cubiertas directamente al Instituto, se realizará -- por conducto de las Oficinas Federales de Hacienda que correspondan, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación que regulan las fases oficiosa y contenciosa del procedimiento tributario. Dichas oficinas procederán inmediatamente a la notificación y cobro de los créditos por la vía económica-coactiva, ajustándose en todo caso a las bases señaladas por el Instituto. Obtenido el pago, los jefes de Oficinas Ejecutoras bajo su responsa -

bilidad, entregarán al Instituto las sumas recaudadas". -
(33)

Por su parte, la nueva Ley del Seguro Social, en vigor a partir del 1o. de abril de 1973, establecía lo siguiente:

"ARTICULO 267. El pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal".

"ARTICULO 268. Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente ley y sus disposiciones reglamentarias.

En las condiciones anotadas, a mi juicio sin ninguna duda, quedó estipulado por la propia ley especial el carácter tributario de las cuotas obrero patronales a percibirse por el Instituto de Seguridad Social, al que se le atribuyó, también, una naturaleza dual como organismo fiscal autónomo, además de ser un organismo público descentralizado, en términos de los artículos 1o. y 2o. de la Ley de 1943 y de los artículos 4o., 5o. y 268 de la Ley de 1973. La investidura de autoridad tributaria conferida al Instituto, se precisó para todo lo que tuviera que ver con la generación y demás circunstancias relativas a las cuotas que el organismo tiene necesidad de percibir oportuna y suficientemente, para financiar la prestación del servicio público que motivó su creación.

(33) BRENJA GARDUÑO, Francisco, "Nueva Ley y Reglamentos del Seguro Social, Comentados y Concordados", México, D.F., Confederación Patronal de la República Mexicana, 1972, pp. 187 y 188.

Lo que sucedió fue que el Código Fiscal de la Federación de 1967, reglamentario en lo que corresponde del artículo 31 fracción IV constitucional, no previó una clasificación ni definición específica, como especie de contribución que el Estado Mexicano puede percibir de sus gobernados, para las cuotas obrero patronales, - lo que se aprecia de sus artículos 1o. a 6o.

Así las cosas, era posible ubicar dichos ingresos en la definición de impuestos o en la de derechos o, incluso, dentro de la de aprovechamientos, en términos de lo establecido por los artículos 2o., 3o. y 5o. del referido ordenamiento, a cuya consulta me remito.

Lo que no podía ponerse en duda, a mi modo de ver, es que las cuotas obrero patronales, con independencia de su clasificación o ubicación en el derecho positivo, fueran auténticas contribuciones, estructuradas y normadas por un régimen fiscal, para todo efecto.

En la época a que nos estamos refiriendo, se ventiló ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación un caso que en la materia vino a resultar en el establecimiento de varios precedentes de gran trascendencia, que no constituían, aún durante 1968 todavía, jurisprudencia. Se trata del amparo en revisión 4607/55, promovido por Manufacturas Unidas, S.A., fallado el 29 de junio de 1971, por unanimidad de 17 votos, habiendo sido Ponente el Ministro Burguete Ferrera.

Enseguida citaré dos de las tesis referidas a ese caso, - que me parecen muy importantes:

"SEGURO SOCIAL, FUNDAMENTO DE LAS CUOTAS DEL, EN LO DISPUESTO POR LA FRACCIÓN XXIX DEL ARTICULO 123 DE LA CONSTITUCION, COMO SERVICIO PUBLICO NACIONAL.

Si la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución Federal considera la implantación del Seguro Social como un servicio público, deben concurrir en su creación y funcionamiento las características generales de todo servicio público; es decir, la satisfacción ininterrumpida de la necesidad social que se trata de cubrir, uniforme y poco onerosa, finalidades estas que obligan una intervención especial del Poder Público que garantice la realización eficaz de estos objetivos, y que haciendo uso de su potestad de imperium, dicta las disposiciones que crea necesarias, obteniendo la supremacía del interés en la prestación de la necesidad que se trata de satisfacer con el servicio público, en beneficio del núcleo que la padece, por encima de los intereses particulares. De tal forma que procure dejar fuera del acuerdo de voluntades de los particulares las condiciones en que se preste el servicio, haciendo derivar su obligatoriedad de la Ley que crea el servicio.

En este orden de ideas, cabe considerar que el legislador del artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patronos como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna, y su Ley Reglamentaria."

Dicha tesis es visible en la Primera Parte del Informe --
rendido a la Suprema Corte por su Presidente, respecto de 1971, páginas 326 y 327. Consta asimismo, en las páginas 226 y 227 de la --
Primera Parte del Apéndice de Jurisprudencia 1917-1975, como tesis --
relacionada a la jurisprudencia número 103.

"SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL. --
El legislador ordinario, en el artículo 135 de la Ley --
del Seguro Social dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patronos como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de origen --
gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal --

en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna, y su Ley Reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio, para un objetivo concreto de una persona jurídica que tiene a su cargo la prestación de un servicio público en administración indirecta del Estado encargado de la prestación de un servicio público. En tales circunstancias no se puede considerar -- que la obligación de cubrir las cuotas del Seguro Social sea de carácter civil derivada de acuerdo de voluntades, sino que su imposición deriva de la ley."

Esta tesis es consultable en la Primera Parte del Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el año de 1971, en las páginas 329 y 330.

El caso de referencia -A.R.4607/55, promovido por Manufacturas Unidas, S.A.- dió pie para que el Pleno de la Suprema Corte estableciera su jurisprudencia número 103 que adelante transcribo, en la que nuestro Máximo Tribunal reconoce la naturaleza fiscal, como tributo, de las cuotas obrero patronales, atribuyéndoles un fin "parafiscal", con objeto de diferenciarlas de los impuestos, pero indicando, confusamente, un fundamento constitucional único inadecuado e insuficiente en sí mismo.

La jurisprudencia mencionada textualmente establece lo -- que sigue:

"SEGURO SOCIAL. ARTICULO 135 DE LA LEY, CARACTER DE LAS CUOTAS A QUE EL MISMO SE REFIERE.
El legislador Ordinario, en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deban de cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial o profesional a cargo del patrón.

que desde el punto de vista jurídico, económico o de clase social, puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo un salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 30, Pág. 54.- A.R.4607/77.- Manufacturas Unidas, S.A. Unanimidad de 17 votos.
Vol. 37, Pág. 39.- A.R.5976/69.- Anderson Clayton & Co., S.A. Unanimidad de 17 votos.
Vol. 38, Pág. 51.- A.R.8112/68.- Empresas Longoria, S.A.- Unanimidad de 15 votos.
Vol. 38, Pág. 51.- A.R.2679/70.- Triturados y Concretos, S.A. Unanimidad de 15 votos.
Vol. 38, Pág. 51.- A.R. 3490/71.- Sociedad Kyle de México, S.A. Unanimidad de 15 votos."

La tesis es visible en la Página 224 de la Primera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975.

No obstante lo anterior, que implica el que la Suprema Corte haya admitido el carácter tributario de las cuotas en estudio, sucedió que, casi concomitantemente, el propio Pleno estableciera otra tesis de jurisprudencia, la número 105, que resulta, a nuestro juicio, totalmente inexacta e infundada, y que contradice en definitiva, produciendo una grave confusión, a la que acabamos de transcribir.

Esta otra jurisprudencia, textualmente establece lo siguiente:

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CAPITALS CONSTITUTIVOS.

Los capitales constitutivos, contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la - fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal - sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, - fracciones XIV y XXIX, de la propia Constitución; la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón de indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo o en - fermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no - tiene ninguna relación con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que consigna la obligación de -- los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la - manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en el contenido de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. - En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos pú- blicos sino que directamente pertenecen a los trabajado - res o sus beneficiarios.

Séptima Epoca, Primera Parte:

- Vol. 37, pág. 40.- A.R.5976/69.- Anderson Clayton & Co., - S.A.- Unanimidad de 17 votos.
 Vol. 38, pág. 54.- A.R.8112/68.- Empresas Longoria, S.A.- Unanimidad de 15 votos.
 Vol. 38, pág. 54.- A.R.2679/70.- Triturados y Concretos, - S.A. Unanimidad de 15 votos.
 Vol. 38, pág. 54.- A.R.4238/70.- Grancord Internacional, - S.A. Unanimidad de 15 votos.
 Vol. 38, pág. 54.- A.R.3490/71.- Sociedad Kyle de México, S.A. Unanimidad de 15 votos.

En relación con la contraposición de criterios que deja - mos expuesta en la obra publicada por el Tribunal Fiscal de la Federación, de an - terior cita, se comenta lo siguiente: "aparentemente existe una con - tradicción en los postulados... porque la primera parte... conciu - ye en el sentido de que deben clasificarse como tributos; en cambio en el segundo habla de que no tienen el carácter de créditos fisca - les.

"Esta situación se debe en forma primordial, a que no g - xiste en nuestra legislación positiva (nota: el autor escribía en -

1978) una figura que regule correctamente a las cuotas del Seguro Social.

"Indiscutiblemente que por la simple clasificación que hace la Ley del Seguro Social, las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal de la Federación en diversas resoluciones... Considerar lo contrario sería crear una confusión en la aplicación de las normas que regulan la seguridad social, máxime que la actual legislación insiste en el artículo 267 en señalar que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal y en el artículo siguiente concluye que el Instituto es un organismo fiscal autónomo. La afirmación de la Corte de que no encuentran su apoyo estas aportaciones en el artículo 31 fracción IV Constitucional, podría crear las siguientes dificultades: Es una interpretación que no puede estar acorde con la materia fiscal, en virtud de que los créditos tributarios deben tener forzosamente su fundamento constitucional en aquella disposición; en virtud de que el artículo 123 del mismo ordenamiento no da pie a obligaciones fiscales, ni menos aún a que el Instituto pueda determinar en cantidad líquida cuotas obrero patronales.

"Consideramos un error la afirmación de la jurisprudencia ya que definitivamente las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales y por ende, su fundamento se desprende del artículo 31, fracción IV Constitucional..." (34)

(34) TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, op. cit. pp. 41 y 42.

Asimismo, se establecen las siguientes ideas que son atendibles: "...la connotación de fiscales para las aportaciones de seguridad social, tiene una proyección mayúscula dentro de nuestro -- sistema tributario, ya que si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación... consideró que el fundamento para existir el cobro de las cuotas no es estrictamente la materia tributaria, sino lo dispuesto por el artículo 123 de nuestra Carta Magna, el cual señala en su fracción XXIX que debe implantarse el seguro social como un servicio, también es válido considerar que el artículo 135 de la antigua Ley del Seguro Social es el texto que le dió plena eficacia y realización al desarrollo del referido servicio público, por constituir el soporte y basamento de un sistema financiero. De tal suerte que las Cuotas Obrero Patronales no sólo se consideran fiscales por la exigibilidad que de las mismas realicen oficinas ejecutoras, sino que tienen este carácter esencialmente por su generación y plena realización, siendo una de sus últimas consecuencias el cobro forzoso... el criterio de la Suprema Corte... no es adecuado, ya que establece una posible dicotomía entre la legislación laboral y la fiscal, por insistir en que la seguridad social emerge sólo del artículo 123 fracción XXIX constitucional y que con base en ésto se fundamenta su cobro;... la seguridad social se está independizando de los sectores empleadores y empleados para abarcar a sectores más amplios de la población y extenderse a todos los económicamente débiles... Por tanto la seguridad social cobra eficacia en su propia realización y no en las prestaciones que ofrece a un sector de la población, de donde el crecimiento de este tipo de instituciones se -- traducirá en cobros de aportaciones a personas que no tengan nada que ver --

con la relación laboral,.. En cuyo caso la seguridad social tendrá que financiarse con tributos muy ajenos a las Cuotas Obrero Patronales, ya que serán gravámenes de seguridad social que cubre la población en condiciones similares a cualquier otro tributo, por tanto estas aportaciones se crearán con apoyo en el artículo 31 fracción IV Constitucional... Aceptando la tesis de la parafiscalidad, la Corte justifica el pago obligatorio de las cuotas, pero en lugar de fundamentarlo en el artículo 31 fracción IV Constitucional lo hace en el 123 de la misma Carta Magna, con lo cual obstruye el crecimiento natural de este tipo de instituciones para crear tributos que tengan un origen distinto a los obrero patronales. Además el artículo 123 fracción XXIX Constitucional sólo establece que se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social pero en la misma declaratoria agota su finalidad, porque en el momento mismo en que se publicó la ley se cumplió el desideratum del constituyente, pero en ésta misma no se establece la obligación de los mexicanos para contribuir al sostenimiento de este servicio, como sí se sucede en el referido artículo 31 fracción IV Constitucional, disposición que con un criterio más universal estructura el correcto desenvolvimiento de las instituciones de la seguridad social". (35)

Coincido con la cita, porque en diversos planteamientos judiciales que he propuesto acerca de esta cuestión hemos sostenido, con base en un estudio de la legislación positiva que se ha encontrado vigente, que ha sido una intención definida del Ejecutivo Federal al proponer las correspondientes iniciativas de ley, a

(35) Idem, pp. 43 y 44.

ceptadas por el Congreso de la Unión, el utilizar al Seguro Social como un verdadero instrumento nacional de seguridad social o colectiva integral, buscando la amplificación de su espectro tutelador, habiendo abandonado, definitivamente por evolución, la concepción restringida que condicionó su creación como un instrumento de tutela exclusivamente laboral, ésto es, obrero patronal tan sólo.

El Gobierno Federal ha venido buscando el que, a través de dicho instrumento nacional, pueda tutelarse paulatinamente en mayor medida, a otras clases y grupos sociales distintos del obrero y del patronal, económicamente débiles y socialmente desprotegidos.

Esta importantísima proyección del instrumento de seguridad y apoyo social referido, fue vislumbrada por el Presidente de la República desde los albores del mismo, casi desde su creación. No sería explicable de otra manera, el que se haya atribuido a las cuotas necesarias para su financiamiento una naturaleza tributaria y dado a su Instituto administrador del carácter de autoridad fiscal.

Dichas atribuciones son de naturaleza y no meramente formales; obedecieron a la necesidad de garantizar una adecuada estructura financiera al sistema por la importancia del servicio público involucrado.

No puede conceptuarse la existencia fiscal de dichas cuotas como exclusivamente parcial y referida a la fase terminal del proceso de captación, ésto es, solamente respecto de su cobro, pues las consecuencias de dicho criterio resultarían, dentro de un estado de-

derecho, verdaderamente monstruosas, supuesto que se dotó al I.M.S.S. de un poder público descomunal, al hacer posible que determine por sí y antes, exacciones que puede efectuar de los particulares gobernados, determinándolas, cobrándolas y percibiéndolas por medio de actos de imperium, que son por naturaleza determinaciones unilaterales y coactivas por parte de la autoridad, molestando a los gobernados e incluso privándoles de bienes, sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos.

Esta sistemática, para efectos de una elemental equidad, derivada del sostenimiento preponderante de la garantía individual de seguridad jurídica, involucra la necesidad, en protección de los particulares, de que la generación y conceptuación de los tributos en que se constituyeron las cuotas de seguridad social, así como la propia actuación del Instituto que las administra, bajo su naturaleza de autoridad fiscal, se rijan por las garantías constitucionales de legalidad y justicia que operan en la materia, las que derivan y se establecen, de hecho y de derecho, por el artículo 31, fracción IV Constitucional en comentario.

Por todo esto, con independencia de su inexactitud técnica, la argumentación que consistía en sostener que las cuotas obrero patronales no eran contribuciones, esto es, tributos federales de aquéllos a los que se refiere el artículo 31 fracción IV de la Ley Fundamental, utilizada por ciertos causantes para eludir una interpretación lesiva de sus derechos del artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1968, era suicida y de ninguna manera podía sostenerse ni debiera

compartirse.

Lo que sucedió fue que, respecto de tales argumentos, el Tribunal Fiscal de la Federación a través de diversas sentencias, según lo que después veremos, declaró infundados los mismos, estableciendo un criterio prácticamente unánime en todas sus Salas, en el sentido de conceptualizar como contribuciones a las cuotas en comentario.

Por otro lado, respecto de la última parte de la afirmación de dichos causantes, resulta un hecho que los impuestos no son idénticos a los tributos que ahora, con toda claridad derivada del derecho positivo vigente, conocemos como "aportaciones de seguridad social", ésto es, a las cuotas obrero patronales, capitales constitutivos, etcétera. Sin embargo, ambos son tributos.

El artículo 31 fracción IV Constitucional utiliza el término "contribuir", del que dimana el concepto de "contribución", como genérico, ésto es, implicando un género de tributos. De ninguna manera el Constituyente utilizó, como muchos lo han pretendido, la idea de la "contribución" como sinónimo de la de "imposición". Es inexacto que los impuestos sean las únicas contribuciones o tributos a que se refiere el artículo fundamental invocado.

Los impuestos no son más que una especie de los tributos que se encuentra en posibilidad constitucional de percibir el Estado Mexicano; las otras especies son, por ejemplo, los derechos, los aprovechamientos, las contribuciones de mejoras, los productos y las aportaciones de seguridad social.

Es requisito sine qua non, en términos del dispositivo constitucional a que se alude, que los ingresos que produzcan las contribuciones permitidas se destinen a la satisfacción o financiamiento de gastos públicos y, sin lugar a dudas, las erogaciones practicadas por el Gobierno, ya sea directamente o a través de organismos públicos descentralizados, para realizar la prestación de un servicio público, son gastos de ese tipo.

El Seguro Social es, por disposición legal expresa, un servicio público nacional.

Por lo dicho, es una realidad técnica que no pueden identificarse los impuestos con las cuotas obrero patronales, porque no son lo mismo; no son especies idénticas de tributos. Sin embargo, sí pueden compararse o equipararse, porque ambas especies pertenecen al mismo género y se encuentran sujetas, en consecuencia, y para -- protección de los gobernados, al mismo sistema constitucional de legalidad, justicia y control.

Evidentemente que el artículo 27 fracción I sujeto a la reforma de 1968 requería de interpretación, para que se produjera una correcta y equitativa aplicación autoritaria de la norma.

Sin embargo, la salida que pudiera permitir a los causantes agraviados el logro de dicha pretensión, no era eludir el término "otras contribuciones" que mencionaba la reforma, pues como ha quedado, según parece, extensamente explicado, las cuotas obrero pa

tronales si constituían ya contribuciones, ésto es, aportes fiscales o tributos de aquéllos a lo que se refiere nuestra Constitución.

Por ello, para lograr el efecto deseado que, además, era el técnicamente correcto y justo, consistente en la aceptación de la deducibilidad para los efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, con base en la propia reforma sujeta discusión, del gasto en estudio, resultaba necesario, a mi modo de ver, indispensablemente valerse de la última parte de la fracción modificada, la que textualmente, recordemos, establecía: "que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones relativas;"

En dicha frase, parte final de la fracción modificada por la reforma, radicaba la salida legal ansiosamente buscada por los gobernados que sufrieron agravio.

Como al plantear el problema surgido lo explicamos, la totalidad de los contribuyentes afectados por el criterio de rechazo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sufría ya de antemano la carga del otorgamiento de la prestación discutida, en favor de sus trabajadores, aún con anterioridad, en muchos casos, a la entrada en vigor de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964.

Resulta indiscutible, y socialmente beneficiosa, con independencia de sus orígenes, la bondad del establecimiento y existencia de la prestación que nos ocupa en relación con determinadas masas de trabajadores. Me parece, incluso, que convenía a todos dentro del proceso productivo y que aún ahora debiera convenir, el estí

mulo y promoción de la existencia de este tipo de apoyos que solidarizan y compenetran a las clases patronal y obrera.

El Legislador de la época bien que comprendió esta realidad, pues la Ley de 1954 admitía la deducibilidad de los gastos de previsión social, los que se pormenorizaron por el Presidente de la República en el artículo 48 fracción I del correspondiente Reglamento. La deducibilidad de los pagos de las cuotas obreras al Instituto Mexicano del Seguro Social por parte de los patrones no tan sólo no se controvertía, sino que el otorgamiento de dicha prestación se apoyaba con dicho beneficio.

En todo caso, además, la actuación de los patrones causantes no era gratuita, pues estaba condicionada y, más bien, obligada, por las disposiciones de los contratos colectivos de trabajo o de los contratos-ley o de los reglamentos administrativos que en cada caso resultaban aplicables, en ejemplo de lo cual, con anterioridad dentro de este trabajo, me permití presentar una pequeña relación.

Al entrar en vigor la reforma de 1968 al artículo 27 fracción I de la Ley de la Materia, resultaba un hecho que existían causas legales preexistentes, basadas siempre en instrumentos jurídicos regulados por Legislación Federal de orden público, en materia laboral e incluso administrativa, que obligaban a los patrones contribuyentes a seguir cubriendo la prestación ya establecida y a no poder dejar de cumplirla, por la vía de suspender el gasto correspondiente y repercutirlo a los trabajadores, quienes ya estaban exceptuados de esa carga, como derecho laboral adquirido.

Por lo demás, tales contribuyentes patronales, sujetos a la necesidad laboral de la erogación directa a su cargo de las cuotas obrero-patronales integras, generadas con motivo del Seguro Social, ya contaban con la seguridad del marco tributario que derivaba de los ordenamientos previamente aplicables, de operar el gasto con la certeza de su deducibilidad.

Resultaba, consecuentemente, injustísimo el rechazo de la misma que empezó a producir la actuación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La reforma legal de 1968 no debió conducir a la autoridad a rechazar la deducibilidad de estas erogaciones, sino la de los pagos que hicieran los causantes respecto de cualquier tipo de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos federales que correspondieran a terceros y que por convenio interpartes los causantes asumieran a su cargo, pues con ello defraudarían al fisco.

¿ Por qué estoy excluyendo con esta interpretación a las cuotas obrero patronales si antes he sostenido con vehemencia que -- las mismas eran y son contribuciones o tributos federales?; la respuesta es muy sencilla: Porque los pagos de dichas cuotas, consideradas en su integridad o bien fragmentadas en una parte referida al patrón y otra relativa a los trabajadores, correspondían íntegramente, de origen y a efectos de las normas fiscales, sólo a los causantes patronales, con causa legal, y no a los trabajadores. Esto es, porque respecto de los causantes que sufrieron agravio por los actos concretos rechazatorios de la Secretaría de Hacienda, ya de antemano, ante la nueva voluntad del Legislador Fiscal, tenían establecida con ori-

gen legal, íntegramente a su cargo y no al de ningún tercero -concretamente no respecto de los trabajadores- la obligación de efectuar el gasto.

Tenia la intención, debo confesarlo, de plantear mis argumentos a este respecto y a estas alturas de la exposición, de otra manera, pero no puedo resistirme más a producir enseguida la transcripción del considerando de la ejecutoria a que en un momento voy a referirme, que va a facilitarnos el camino en una gran medida.

Con toda humildad quiero expresar mi admiración por el personaje que ideó la resolución judicial que será transcrita. El órgano juzgador involucrado fue el H. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y el Ponente fue el entonces Magistrado Don Guillermo Guzmán Orozco, por ahora Ministro -Supernumerario, adscrito a la Sala Auxiliar, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este jurista es, a mi juicio, un auténtico personaje. Me resulta admirable por su inteligencia, por la audacia de sus conceptos, por la valentía de sostenerlos y por su evidente convicción de que los juzgadores de amparo lo son siempre y antes que nada, juzgadores de constitucionalidad y no de mera legalidad, lo que le ha llevado a conducirse siempre por el criterio de que, cuando proceda, habrá de concederse el amparo y protección de la Justicia Federal a los gobernados atendiendo a sus pretensiones de fondo, sin hacer del manejo de las causales de improcedencia y de sobreseimiento un arte. Asimismo, él propone que al juzgar siempre habrá de armoni-

zarse la interpretación judicial con el espíritu de los dispositivos constitucionales aplicables, entendiéndolos las normas legales de manera que se busque su aplicación coincidente con aquéllos y no, en cambio, su violación.

La ejecutoria que enseguida referiré constituye, sin lugar a dudas, una auténtica pieza jurídica y un monumento a la equidad y a la justicia.

Irónicamente, el criterio judicial allí sustentado no ha sido publicado en los órganos oficiales de difusión correspondientes, como en su oportunidad lo han sido, en cambio, otras tesis que sostuvo el Colegiado referido, cuando contaba con la integración de magistraturas que se presentó al gestarse este precedente.

Vine al conocimiento del mismo por la investigación directa que practiqué para los efectos de estructurar algunos planteamientos judiciales y, posteriormente, apoyar este trabajo.

Me consta, por ello, que en varias ocasiones por lo menos el Segundo y el Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su oportunidad y a efectos de resolver asuntos similares, se apoyaron en la ejecutoria por transcribir.

Se trata de la resolución dada por fallo del 11 de mayo de 1978, al amparo directo número DA 177/78, promovido por Seguros de México Bancomer, S.A. y 51 coagraviados más, quienes demandaron el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la senten-

cia definitiva de fecha 21 de septiembre de 1977, expedida por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, de anterior estructura al sistema actual, dictada dentro del juicio de nulidad número 753/77, en donde dicha juzgadora natural declaró la validez del oficio número 102-1083, de 30 de diciembre de 1976, expedido por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en representación de la misma, en el que tal autoridad determinaba, para todas las Compañías Aseguradoras del País, que con motivo de la reforma de 1976 al artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no serían ya deducibles para dichas Compañías, a efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, las erogaciones que las mismas tenían que efectuar forzosa y necesariamente, en cumplimiento del artículo 24 del Reglamento de Trabajo de los Empleados de las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, consistentes en los pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social, de las "cuotas obreras" referidas a los trabajadores de dichas Compañías, para los efectos de su respectivo aseguramiento.

La situación fue definida por el Colegiado dentro del cuarto considerando de la ejecutoria, cuyo contenido es del tenor literal siguiente:

"CUARTO.- Los conceptos de violación, son de estimarse substancialmente fundados.

"Para el fin de determinar si las cuotas obrero patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social son deducibles o no, para los efectos del Impuesto Sobre la Renta no se debe acudir a la-

regla que la fracción I del artículo 20 (SIC) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece respecto de los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo porque esta es una regla general y, respecto de las cuotas del Seguro Social, prevalece la regla especial de la fracción I del artículo 27. Y lo mismo puede decirse respecto de los gastos de previsión, etcétera.

"Ahora bien, la fracción I del artículo 27 mencionado, señala que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social -- son deducibles "hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la ley respectiva." (Nota mía: Esto alude a la reforma de 1976 al precepto en comentario, que después tendremos que analizar. No obstante, el criterio de esta ejecutoria nos resultará ilustrativo y de utilidad respecto del problema de la reforma de 1968 que estamos analizando.)

" Tal precepto debe interpretarse, conforme a las reglas de la hermenéutica de manera que se evite que su texto resulte contrario a la Constitución Federal. Y ésta, al establecer la facultad de fincar impuestos, en su artículo 31, fracción IV claramente señala que el fincamiento de los impuestos debe sujetarse a las reglas de la proporcionalidad y la equidad."

" Ahora bien, conforme a los artículos 63, 64, 77, 114, 176 y relativos de la Ley del Seguro Social, las cuotas corresponden a veces al patrón, a veces al patrón y a los trabajadores, y a veces al patrón, a los trabajadores y al Estado según el Seguro de que se

trate. Pero es de notarse que el artículo 28 de esa ley establece que, cuando los contratos colectivos concedan prestaciones de las que se otorgan en la ley, en la medida en que eso suceda el patrón está obligado a pagar al Instituto los aportes proporcionales a las prestaciones contractuales. O sea que conforme a la ley, cuando el patrón está legalmente obligado, por motivos laborales, a otorgar de terminadas prestaciones a los trabajadores él tiene la obligación legal de pagar los aportes obrero patronales.

" Respecto de las compañías de seguros, la Secretaría de Hacienda estima que están obligadas a acatar el Reglamento de Trabajo de los Empleados de las Instituciones de Crédito y, en consecuencia, a pagar por su cuenta las cuotas que deberían corresponder a los trabajadores.

"En esas condiciones, si cuando los obreros pagan sus cuotas al seguro social, esas cuotas son deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta; es decir, si no están gravadas, no se ve por qué hubieran de estarlo cuando los patrones las pagan por ellos. Cuando esto suceda, los trabajadores ya no podrán deducir esas cuotas, pero los patrones podrán hacerlo. Lo contrario sería una clara falta de equidad del sistema. Por otra parte, independientemente de que la expresión "la ley respectiva" que contiene la fracción I del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se pudiera referir en forma exclusiva a la Ley del Seguro Social -lo cual es opinable, ya que más bien parece referirse a cualquier disposición legal que regule el pago de los aportes al Seguro Social-, es de verse que conforme a esta ley cuando los patrones adquieren obli-

gaciones laborales en materia de seguridad social, son ellos quienes tienen que pagar las cuotas obreras, lo que hace que ese pago les corresponda inclusive conforme a la Ley del Seguro Social. En realidad, sería inicuo que las Aseguradoras pudiesen deducir las cuotas obreras que ellas pagan, para los efectos del impuesto sobre la renta, y que no lo pudieran hacer los demás patrones que pagan esas cuotas, pero también sería inicuo obligar a los patrones en general, -- que pagan cuotas obreras, a pagar impuesto sobre la renta por esas cuotas cuando, por una parte, los trabajadores que hacen declaraciones sí pueden deducirlas y, por otra parte, lo gravado vendría a ser no una ganancia de la empresa, sino un pago que esa empresa hace a un organismo fiscal autónomo. Por demás está decir que así como resulta extraordinariamente inicuo gravar un pago fiscal, o sea, no permitir deducir un impuesto cualquiera pagado al Estado, así también resulta inicuo gravar un aporte de naturaleza fiscal hecho al Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que las cuotas obrero patronales tienen carácter fiscal (artículo 267 de la Ley del Seguro Social) y, en todo caso, son una erogación o un insumo de la empresa, y no un ingreso.

"En consecuencia, se debe concluir que las cuotas de los trabajadores que pagan las instituciones de seguros, sí son deducibles conforme al artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"En consecuencia, procede conceder a las quejas el amparo solicitado."

La ejecutoria se decretó por unanimidad de votos de los - Magistrados integrantes del Tribunal que eran, además del ponente, - los Señores Licenciados Renato Sales Gasque, actual Procurador General de Justicia del Distrito Federal y Abelardo Vázquez Cruz.

Del precedente judicial transcrito, podemos extraer las cinco siguientes conclusiones fundamentales que van a servirnos en la especie:

a) De acuerdo con las reglas de la hermenéutica jurídica, las normas legales -todas- deben interpretarse y, consecuentemente, aplicarse, de manera tal que resulten acordes con los principios establecidos en la materia de que se trata por la Constitución y no, - en cambio, de forma que los contravengan.

b) Existiendo causa legal que obligue a los patrones causantes del Impuesto Sobre la Renta, por motivos laborales, a otorgar determinadas prestaciones de seguridad social o de previsión social a los trabajadores, es el patrón quien tiene la obligación legal de pagar los aportes obrero patronales.

c) En materia de Impuesto Sobre la Renta, respecto de hipótesis específicas de acumulación y de deducibilidad taxativamente previstas por la Ley de la Materia, no debe acudir, para efectos de interpretación, a las normas que establezcan reglas generales sino a las que contemplen reglas especiales pues, por principio, la regla especial se aplica con preferencia a la general, de igual manera que la norma posterior deroga a la anterior.

Concretamente, para los efectos de la deducibilidad de los pagos de las cuotas obrero patronales al Seguro Social habrá que acudir, en términos de la reforma de 1960 sufrida por la Ley y también respecto de la de 1976, a las condiciones del artículo 27 fracción I de la misma -norma especial- y no a las de los artículos 20 y 26 -normas generales-.

d) En función del criterio de interpretación a que inicialmente nos referimos, resulta que podrá entenderse el término "ley respectiva" al igual que el de "disposiciones legales relativas" no como referido exclusivamente a la Ley del Seguro Social, porque, como la propia ejecutoria invocada explica, ello "...es opinable, ya que más bien parece referirse a cualquier disposición legal que regule el pago de los aportes al Seguro Social..."

e) En materia impositiva opera el espíritu constitucional, en términos del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, de que los tributos así como las leyes fiscales deben ajustarse a la justicia, en función de resultar conformes con la proporcionalidad y con la equidad. En estas condiciones, dicho en otras palabras -probablemente transgrediendo la técnica pero remarcando el significado que se busca- podemos decir que los tributos y las leyes que los establecen, estructuran y regulan, no deben ser arbitrarios.

Antes hemos dicho (36) que los causantes afectados contaban con la salida legal suficiente para proponer la debida interpretación y aplicación del artículo 27 fracción I de la Ley del Impues-

(36) Ver página 69 de esta tesis.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- 79 -

to Sobre la Renta, según reforma de 1968, al aludir a la parte final de la norma modificada. Al efecto conviene remarcar la circunstancia de que el Legislador de Renta, precisamente en la frase final del dispositivo, después de la última coma, señaló: "...conforme a las disposiciones legales relativas;"

Ahora bien, la Ley del Seguro Social vigente en 1968 y -- hasta el 31 de mayo de 1973, ésto es, la Ley del Seguro Social promulgada el 31 de diciembre de 1942 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1943 (37), en su artículo 17, -- textualmente establecía lo que sigue:

" ART. 17. Cuando los contratos colectivos concedan prestaciones inferiores a las otorgadas por esta ley, el patrón pagará al Instituto todos los aportes necesarios para que éste satisfaga las prestaciones contractuales. Para satisfacer las diferencias entre estas últimas y las establecidas por la ley, las partes cubrirán las cuotas correspondientes.

"Cuando los contratos colectivos concedan prestaciones iguales a las otorgadas por esta ley, el patrón pagará al Instituto los aportes necesarios para que éste las satisfaga.

"Cuando los contratos colectivos otorguen prestaciones superiores a las que concede esta ley, se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, hasta la igualdad de prestaciones y respecto de las excedentes, el patrón quedará obligado a cumplirlas, pudiendo el Instituto contratar con él Seguros Adicionales.

"Los patrones tendrán derecho a descontar del importe de las prestaciones contractuales mencionadas, las cuantías correspondientes a las prestaciones de la misma naturaleza.

(37) Artículos 1o. y 2o. Transitorios de la Ley del Seguro Social, MORENO PADILLA, Javier, "Nueva Ley del Seguro Social, Comentarios a los Artículos", México, D.F., Editorial Trillas, S.A., - 1980, 5a. Edición, p. 173.

za otorgadas por el Instituto.

"En los casos previstos por este artículo, el Estado aportará la contribución establecida por los artículos 64 y 95 independientemente de la que corresponda al patrón por la valuación actuarial de su contrato, pagando éste tanto su propia cuota como la parte de la cuota obrera que le corresponda, conforme a dicha valuación.

"El Instituto Mexicano del Seguro Social, mediante estudio técnico-jurídico de los contratos colectivos de trabajo, oyendo previamente a los interesados, hará la valuación actuarial de las prestaciones contractuales, comparándolas individualmente con las de la ley, para elaborar las tablas de distribución de cuotas que corresponda."(38)

En relación con el numeral transcrito, el que esencialmente coincide con lo que dispone el artículo 28 de la Ley de la Materia vigente, al que más adelante voy a referirme, se produjeron varias resoluciones judiciales tendientes a resolver problemas interpretativos y de aplicación del precepto, de las que me interesa destacar dos que inmediatamente voy a también a transcribir, porque los criterios involucrados van a resultarnos ilustrativos dentro de la exposición.

"SEGURO SOCIAL EN CASO DE RIESGOS PROFESIONALES EXCEDENTES.- Si bien es cierto que, conforme al artículo 46 de la Ley del Seguro Social, cuando los patrones inscriben a sus trabajadores en el Instituto se liberan de las obligaciones que la Ley Federal del Trabajo les impone en caso de riesgos profesionales, dejando el pago de las prestaciones correspondientes al referido Instituto del Seguro Social, también lo es, que el artículo 17 del Código de Seguridad Social dispone que cuando en los contratos colectivos de trabajo se estipulan prestaciones superiores a las señaladas en la Ley de Seguridad Social el Seguro sólo las cubrirá, cuando la empresa pague las cuotas adicionales, lo que implica que las prestaciones estipuladas colectivamente, perduren en lo que exceden las obliga-

(38) BERRÍA CARDUÑO, Francisco, op. cit., pp. 43 y 44.

ciones que cubra el Seguro Social."

Tesis establecida por la Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver, con fecha 9 de noviembre de 1955, por unanimidad de 4 votos, el amparo directo número 1026/1955, promovido por Francisca Rodríguez Vda. de Silva y coagraviados. Fue Ponente el Sr. Ministro Díaz Infante y Secretario el Lic. Gutberto Chagoya. - (39).

"INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

Atentos los términos del artículo 10. transitorio del Reglamento sobre Pago de Cuotas del Seguro Social, el Instituto tiene facultades para determinar el monto de la aportación, previo el estudio técnico de los contratos, cuando las prestaciones establecidas en éstos son superiores a las regidas por la ley y, si esta circunstancia aparece en un contrato colectivo, al surgir el Instituto Mexicano del Seguro Social, y al corresponder a éste la prestación del servicio establecido en dicho contrato colectivo, por tratarse de una prestación mayor a cargo del patrón que beneficia efectivamente a los trabajadores, tal circunstancia debe tomarse en cuenta al hacer la valuación del contrato colectivo para establecer el monto de las prestaciones a cargo del patrón; ahora bien, del resultado de la valuación del contrato, se llega a la conclusión de que la prestación concedida por la empresa a los trabajadores en materia de Previsión Social, ascendió al 2.7% del total de los salarios y que las cuotas fijadas a los trabajadores por los seguros de enfermedades generales y maternidad e invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte es del 3 % del mismo total de los salarios, de tal manera que sólo queda un remanente de 1.25 % del total de los salarios; luego entonces, atento a lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Seguro Social debe subsistir la obligación del patrón pactada en el contrato colectivo de trabajo por constituir conquista del trabajador actor. A mayor abundamiento, el artículo 13 transitorio de la Ley Federal del Trabajo, expresa: los reglamentos, contratos de trabajo y correlativos y cualesquiera otros convenios existentes que establezcan derechos, beneficios o prerrogativas en favor de los trabajadores, superiores a los que esta ley establece, no podrán ser modificados sino por revisión de los contratos que los contengan. Por lo que resulta indudable que el Seguro Social, en el caso presente, sólo respeta las disposiciones contenidas en el Contrato Colectivo del Trabajo y, en consecuencia, las prestaciones relativas deben continuar siendo soportadas por el patrón en los términos en que éstas aceptó en el Contrato Colectivo, por lo que a medida

que las prestaciones contractuales aumenten deben absorberse por la parte patronal las cuotas que para los trabajadores, e inclusive para el Estado señalan los artículos 53, 64, 96 y 97 de la Ley del Seguro Social."

Sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, con fecha 2 de abril de 1949, al fallar el expediente número 3071/947, promovido por El Porvenir de Puebla, S.A. vs Consejo Técnico del I.M.S.S.
Tesis visible en la Revista de ese Tribunal año XIII, 1949, págs. 88-89. (40).

Por su parte, el artículo 28 de la Ley del Seguro Social-vigente en la actualidad, misma que empezó a regir a partir del 10.-de abril de 1973, abrogando la anteriormente invocada, textualmente-establece lo que sigue:

"ARTICULO 28. Cuando los contratos colectivos concedan --prestaciones inferiores a las otorgadas por esta Ley, el patrón pagará al Instituto todos los aportes proporcionales a las prestaciones contractuales. Para satisfacer - las diferencias entre estas últimas y las establecidas - por la Ley las partes cubrirán las cuotas correspondien-tes.

"Si en los contratos colectivos se pactan prestaciones iguales a las establecidas por esta Ley, el patrón pagará al Instituto íntegramente las cuotas obreropatronales. --

"En los casos en que los contratos colectivos consignan -prestaciones superiores a las que concede esta Ley, se es tará a lo dispuesto en el párrafo anterior hasta la igualdad de prestaciones, y respecto de las excedentes el pa trón quedará obligado a cumplirlas. Tratándose de presta ciones económicas, el patrón podrá contratar con el Insti tuto los seguros adicionales correspondientes, en los tér minos del Título Tercero de esta Ley.

"El Instituto, mediante un estudio técnico-jurídico de - los contratos colectivos de trabajo, oyendo previamente - a los interesados, hará la valuación actuarial de las ---

prestaciones contractuales, comparándolas individualmente con las de la ley, para elaborar las tablas de distribución de cuotas que correspondan." (41)

Por su parte, la Ley Federal del Trabajo de 18 de agosto de 1931, vigente durante 1968 y hasta el 1o. de mayo de 1970, en términos del artículo 1o. transitorio de la Ley actualmente en vigor, y ésta misma, han regulado de manera muy semejante las materias relativas a los contratos colectivos de trabajo y a los contratos-ley.

En obvio de una pérdida innecesaria de espacio, voy a referirme a los numerales de la legislación actualmente en vigor.

El Código Federal Laboral regula lo que corresponde a los contratos colectivos de trabajo dentro de sus artículos 386 a 403.

Textualmente, dichos instrumentos jurídicos son definidos de la siguiente manera:

"ARTICULO 386. Contrato Colectivo de trabajo es el convenio celebrado entre uno o varios sindicatos de trabajadores y uno o varios patrones, o uno o varios sindicatos patrones, con objeto de establecer las condiciones según las cuales debe prestarse el trabajo en una o más empresas o establecimientos." (42)

Al respecto Alberto y Jorge Trueba, en lo conducente, comentan que "el contrato colectivo de trabajo contiene el derecho au-

(41) MORENO PADILLA, Javier, "Nueva Ley del Seguro Social, Comentarios a los Artículos", op. cit. p.48.

(42) TRUEBA UREDA, Alberto y TRUEBA BARBERA, Jorge, "Nueva Ley Federal del Trabajo Reformada, Comentarios, Jurisprudencia y Bibliografía, Prontuario de la Ley", México, D.F. Editorial Porrúa, S.A., 1978, 36ª Edición actualizada, pág. 180.

tónomo que se crea por los sindicatos obreros, los patrones o empresarios o sindicatos patronales..." (43)

En términos de lo dispuesto por los artículos 387, 390, 391, atendiendo en la especie con marcado interés a la fracción X de éste, 394, 398, 399 bis y 401 fracción III de la Ley Federal del Trabajo, se establecen las principales características jurídicas de dichos instrumentos, las que puedo resumir de la siguiente manera: Su celebración, dado el supuesto legal, es obligatoria; deben establecerse por escrito, bajo pena de nulidad; en los mismos deberán fijarse las condiciones de la prestación de los trabajos, refiriendo precisamente todo lo preceptuado por las fracciones I a IX del artículo 391 ya señalado, pero sin existir limitación de pacto, pues puede estipularse toda convención que adopten las partes, en términos de la fracción X del mismo; no surtirá efectos de contrato colectivo el convenio que no determine los salarios, pero en caso de no estipularse las otras condiciones de trabajo, sí surtirá efectos, aplicándose supletoriamente las disposiciones de la ley; **el contrato colectivo no podrá concertarse en condiciones menos favorables para los trabajadores que las contenidas en los contratos vigentes en la empresa o establecimiento**, de lo que se desprende la consumación de derechos adquiridos por parte de los trabajadores y de obligaciones indelebles para los patrones, a los niveles de estipulación que vayan siendo asumidos -al respecto, no hay retroceso posible-; son revisables periódicamente y, prácticamente, ésto es, de hecho, suelen concluir con la extinción o cierre de la empresa o establecimiento.

(43) *Idem*, pp. 180 y 181.

La Ley de la Materia, por su parte, regula lo relativo al Contrato-Ley, dentro de sus artículos 404 a 420.

Textualmente se les define de la siguiente manera:

"ARTICULO 404. Contrato-Ley es el convenio celebrado entre uno o varios sindicatos de trabajadores y varios patrones, o uno o varios sindicatos de patrones, con objeto de establecer las condiciones según las cuales debe prestarse el trabajo en una rama determinada de la industria, y declarado obligatorio en una o varias Entidades Federativas, en una o varias zonas económicas que abarquen una o más de dichas Entidades o en todo el territorio nacional." (44)

En términos de los artículos 405 a 412, 414, 416, 417, -- 419 y 421 del Código Laboral Federal, quedan establecidas las características jurídicas determinantes de estos instrumentos.

En forma resumida, podemos comentar que se presentan en fondo básicamente las características de todo contrato colectivo de trabajo, pero lo que implica una importancia significativa de este otro tipo de convenio laboral, es el hecho de que pueden ser establecidos para afectar toda una industria o ramas de una industria, tanto a nivel local, dentro de un Estado de la República o, incluso, a nivel Federal.

De hecho, ha solido ocurrir que las industrias respecto de las cuales han llegado a establecerse contratos-ley, involucran -

(44) Idem, p. 186.

muy fuertes inversiones e importancia económica, además de que en relación con ellas suelen laborar grandes masas de trabajadores, lo que implica también una significación social importante. A vía de ejemplo, puedo citar la industria textilera y la hulera.

No es el caso de discutir dentro de este trabajo la naturaleza jurídica de los contratos-ley, por lo que eludiré toda controversia doctrinal al respecto. Tampoco es el caso de discutir si existe o no apoyo constitucional para las características y naturaleza de las consecuencias que dichos ordenamientos producen. Por ello, he de limitarme al señalamiento de que la ley ordinaria que los estructura da a tal tipo de convenios -porque la regulación que contienen resulta, en rigor, de una convención multitudinaria de trabajadores, representados por sindicatos, y de patronos- efectos como los que derivan de una auténtica ley, que dimanara de los órganos legislativos correspondientes, a saber, Congresos Locales o Congreso de la Unión.

Para ser obligatorios, dichos contratos deben ser sancionados administrativamente por órganos de gobierno, una vez que hayan sido efectivamente aprobados en la convención obrero-patronal convocada por medio del Diario Oficial de la Federación o del Periódico Oficial de la Entidad Federativa de que se trate, convención misma que tuvo que ser presidida también por órganos de gobierno.

La sanción administrativa de referencia deberá producirse, según el caso, por el Gobernador del Estado de que se trate o bien por el propio Presidente de la República, quienes ordenarán su-

publicación en el órgano oficial correspondiente, declarándolo con -
trato-ley, no siendo el mismo obligatorio en fecha previa a la de su
publicación.

Este tipo de contratos resulta aplicable, incluso, contra
cualquier disposición contenida en los contratos colectivos que de -
manera específica se tengan celebrados dentro de cualquiera de las -
empresas que se comprendan en la industria involucrada.

Resulta de primera importancia, tanto jurídica como prác-
tica, la mención de que el instrumento con que cuentan los trabajado
res para obtener el cumplimiento de las condiciones establecidas en
los dos tipos de contrato a que nos hemos venido refiriendo, así co-
mo el respeto a los derechos que en ellos hayan adquirido y la ob-
tención de la revisión que corresponda, es el de la huelga, regulada
en términos de lo dispuesto por el Título Octavo (artículos 440 a --
471) de la Ley Federal del Trabajo.

Por demás estaría el señalar e insistir en que las conse-
cuencias prácticas, tanto de carácter económico como social, que de-
rivan de las huelgas, son importantes. Dichos movimientos, máxime -
cuando son ilegales o infundados -lo que suele obedecer a las distor-
siones que, a diferencia de una apreciación prudente de las circun-
stancias objetivas de la relación obrero patronal, generalmente prac-
tican los sindicatos- provocan en muchos casos condiciones de shock-
en la fuente de trabajo, por lo que resulta claramente preferible el
evitarlos, siempre que ello se pueda.

Si hubiera resultado que los causantes afectados por el criterio de rechazo de la deducibilidad de los pagos de la cuota obrera al Seguro Social, teniendo a su cargo dicha obligación otorgada en beneficio de sus trabajadores como consecuencia de la aplicación de los contratos referidos o bien de reglamentos administrativos que les fueran imputables, hubieran tratado de abandonar el cumplimiento de la misma, con objeto de evitarse el perjuicio fiscal del aludido rechazo, desde luego habrían padecido las consecuencias, concretadas en un movimiento de huelga promovido por los trabajadores, a su vez agraviados, en su contra, resultando que, por lo demás, los trabajadores contarían con toda la razón por ver perjudicados sus derechos adquiridos.

Se aprecia claramente que resulta inicuo, ésto es, extremadamente injusto, el criterio adoptado por la autoridad tributaria al negar la deducibilidad en comentario con base en la interpretación del numeral fiscal específico reformado a partir de 1968, cuando por otra parte una multitud de dispositivos laborales atendibles, concretados por la celebración de actos jurídicos permitidos por las leyes, obligaban a los patrones. No era justo que un instrumento jurídico, causa legal de la obligación, la estableciera y otro, por otra parte, permitiera a la autoridad sancionar o castigar la existencia de tal obligación-derecho, misma que además resulta socialmente benéfica.

La situación descrita contraviene el principio de equidad constitucionalmente establecido en materia tributaria e implica que el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público provocare

serios e innecesarios, y más bien dicho, inexistentes en realidad, conflictos entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las Leyes del Seguro Social y Federal del Trabajo aplicables.

Con los antecedentes especificados, podemos ya concretar el argumento que resultaba y resultó válido generalmente en el planteamiento judicial de la cuestión y que estuvo al alcance de los causantes agraviados, para el efecto de obtener la confirmación de la deducibilidad, en materia de Renta, del gasto estudiado y la revocación o anulación del criterio rechazatorio sostenido por la autoridad.

Tales causantes actuaron con apego a derecho al continuar deduciendo en su integridad las cuotas obrero patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social completamente a su cargo, -- con beneficio laboral y económico directo de sus trabajadores, por que en términos de lo dispuesto por los artículos 17 de la Ley del Seguro Social de 1943, 28 de la Ley del Seguro Social de 1973, relativos de las Leyes Federales del Trabajo de 1931 y 1970 y por las cláusulas o artículos de los contratos colectivos, contratos-ley y/o reglamentos administrativos que les resultaran en cada caso aplicables y que hubieran determinado a cargo de los causantes patrones la obligación de erogar dicho gasto, resultaba que el mismo jurídicamente ya no constituía, con base legal expresa, una contribución impuesta a cargo de terceros, ésto es, que correspondiera a los trabajadores y no al patrón. Legalmente en forma originaria, respecto de la reforma de 1968 al artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entonces vigente, tales erogaciones correspondían directamente

a los causantes patrones y, por lo tanto, eran perfectamente deducibles.

Aquí conviene transcribir de nuevo, en forma íntegra, el precepto legal reformado sujeto a interpretación, resultando que el mismo decía: "ARTICULO 27. No serán deducibles: 1. Los pagos por Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones legales relativas;"

Como se aprecia de la lectura del texto transcrito, por virtud del mismo el Legislador de Renta integró al ámbito fiscal, -- por conducto del referido artículo, el contenido de los numerales aplicables que correspondieran a las otras legislaciones de seguridad social y del trabajo a que antes me referí, en función de la frase -- "conforme a las disposiciones legales relativas".

Inclusive, dentro de dicha expresión perfectamente se puede entender que quedan comprendidas las propias determinaciones que hayan sido concretadas en los contratos colectivos de trabajo, en -- los contratos-ley y en los reglamentos administrativos aplicables -- contra los patrones causantes, en donde se contuvieran las obligaciones de pagar a su cargo íntegro, sin costo para los trabajadores, las aportaciones de seguridad social, ésto es, las cuotas obrero patronales derivadas del Seguro Social.

El Legislador Fiscal, con la reforma discutida, no restringió inconstitucional o injustamente el ámbito de la norma tributaria

sino que, en cambio, amplió su espectro y aplicabilidad, integrando a la Ley Fiscal la totalidad de las normas y disposiciones de otra naturaleza que al efecto resultaban aplicables.

Lo que sucedió fue que, contra todo derecho, contraviniendo directamente los principios de la hermenéutica jurídica y transgrediendo claramente los mandatos de justicia tributaria propuestos por la Constitución, al actuar con inequidad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con un ánimo recaudatorio carente de todo apoyo jurídico, adoptó el criterio diametralmente opuesto.

En efecto, dicha autoridad pasó a sostener que el artículo 27 fracción I reformado en 1968, "expresamente negaba la deducibilidad de los pagos de las cuotas obreras hechas al I.M.S.S. por los causantes patrones", aduciendo además que la materia se encontraba regulada por el propio dispositivo, discriminando absolutamente cualquiera otro contenido por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta y, por supuesto, cualquiera que se contuviera en las demás leyes a que hemos aludido.

La autoridad aducía, en relación con los argumentos que planteaban la obligatoriedad definida del gasto en términos de las disposiciones de contratos laborales aplicables, que "los convenios entre particulares de ninguna manera podían llevar a la inaplicabilidad de la ley, pues ésta prevalece", pasando completamente por alto el hecho de que no se trataba ni de la celebración ni de la utilización de meros convenios entre particulares para el efecto de defraudar al fisco, sino de la directa aplicabilidad de las disposicio

nes de la Ley del Seguro Social, propiciada y admitida por el propio contenido de la norma tributaria en la que pretendidamente se estaba apoyando la misma Secretaría.

Parece que hasta aquí queda clarificada la situación jurídica debatida en cuanto hace al aspecto de que, por virtud de la aplicación permitida e incluso inducida por el artículo específico de la Ley de Renta, de lo dispuesto por los artículos 17 y 28 de las correspondientes Leyes del Seguro Social, a virtud de los términos de los contratos colectivos o contratos-ley y, analógicamente, de los reglamentos administrativos aplicables, la llamada "cuota obrera" resultaba una erogación originalmente patronal, ésto es, exclusivamente a cargo del patrón.

Me parece, no obstante, que el panorama quedará completando una breve explicación del por qué esa fracción o parte de la aportación de seguridad social se denomina como lo he señalado, a diferencia de la conocida como "cuota patronal" y del por qué la autoridad insistió con tanta contumacia en que aquélla, ésto es, la "cuota obrera", originalmente corresponde, según Ley, a los trabajadores, para el efecto de poder negar su deducibilidad.

Resulta que en términos de lo dispuesto por los artículos 42 y 43, 63 y 64, 94 y 95 de la Ley del Seguro Social de 1943, los regímenes de financiamiento, respectivamente, de los Seguros de Accidentes del Trabajo y Enfermedades Profesionales, de Enfermedades no Profesionales y Maternidad y de Invalidez, Vejez, Cesantía y Muerte, se basaban en las aportaciones, respecto del primero, unipartitas a-

cargo del patrón y, en lo restantes, tripartitas a cargo, en una -- parte -con base en los salarios determinados para efectos de cotiza- ción- del patrón, otra a cargo del trabajador asegurado y, por últi- mo, otra a cargo del Estado, determinada esta última como un porcen- taje del total de las aportaciones patronales.

Una situación semejante -prácticamente idéntica-, se con- templa por la Ley vigente (la de 1973), en términos de sus artículos 77 y 78, 114 y 115, 177 y 178, así como 190.

Las referencias respecto de los Seguros se hacen, por pa- rejas de artículos, en el mismo orden en que lo hacía la Ley abroga- da, adicionándose tan sólo el último numeral respecto del, a mi jui- cio, mal llamado Seguro de Guarderías, el cual se financia por apor- taciones exclusivamente patronales.

En relación con los numerales de referencia y por virtud- de que se han previsto por las Leyes de la Materia los regímenes fi- nancieros de los diversos ramos del Seguro Social señalados como tri- partitas, en cuanto a las aportaciones establecidas para sostenerlos, es que ha podido hablarse de que existen cuotas obreras y cuotas pa- tronales, referidas a las aportaciones de dos de los sectores obliga- dos, excluyendo las aportaciones del Estado, y es por ello que la Se- cretaría de Hacienda y Crédito Público ha insistido en que auténtica- mente existe una carga legal originaria respecto de los trabajadores, que no debe ser asumida convencionalmente por los patrones.

En principio, pero sólo en principio, podríamos conside--

rar que la autoridad tiene razón. Ello sería posible de no haber existido las disposiciones de los artículos 17 y 28, ya conentados, de las propias leyes.

Hemos de recordar, pues ello es técnicamente correcto y, además, así nos lo ha enseñado con extraordinaria sencillez el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que las leyes y sus dispositivos deben interpretarse de acuerdo con los principios de la hermenéutica jurídica, siendo los esenciales el que las normas deben conceptuarse, dentro de una misma ley, con un sentido sistemático, de integración y no, en cambio, de manera contradictoria o excluyente. Asimismo, respecto de materias similares-deberá utilizarse el criterio interpretativo de la analogía e, incluso, el de la mayoría de razón.

En tal virtud, si se presenta el supuesto contemplado por los artículos 17 y 28 de referencia, éste es, la existencia de contratos laborales que impongan a la parte patronal obligaciones específicas de seguridad social o bien, por ctra parte, instrumentos jurídicos de naturaleza diversa pero que produzcan efectos análogos -reglamentos administrativos, por ejemplo-, cobrará operancia y aplicabilidad directa cada uno de estos dos numerales y los anteriormente citados, éste es, los referidos a las respectivas leyes y que han estructurado los regímenes financieros de los diversos ramos del Seguro Social, se subsumirán en los dos de última cita, pues así es como ha de entenderse en forma sistemática la estructura financiera de la ley, resultando entonces que todos sus artículos correlativos se-integran, con la consecuencia de que los aportes siguen manteniendo-

las cuantías legalmente determinadas pero, con exclusión de los que corresponden al Estado, los demás resultarán exclusivamente a costa y cargo del patrón solamente en las proporciones y de acuerdo con las hipótesis previstas por los propios artículos 17 y 28 referidos.

Bajo otro aspecto, resulta importante señalar que en la época de los hechos (1968 en adelante, hasta el 31 de diciembre de 1975) se encontraba vigente el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el que entró en vigor a partir del 10. de abril de 1967, en términos de su propio artículo 10. transitorio. (45)

Dicho ordenamiento, en su artículo 11, expresamente disponía:

"ART. 11. Las normas de derecho tributario que establezcan a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta." (46)

Del numeral transcrito se desprende la disposición operante como derecho tributario común, por virtud de la cual se excluye del ámbito del derecho fiscal la posibilidad de aplicar normas que establezcan o liberen a los particulares de cargas, con criterios de analogía, de extensión o de mayoría de razón.

Interpretando el precepto, tanto los tribunales como la doctrina ubicaron en el mismo el principio de interpretación estricta

(45) MORENO PADILLA, Javier y AGUILAR ALVAREZ, Javier, "Tributario de Leyes Fiscales", México, D.F., Editorial Trillas, S.A., 1979, 1a. Edición, p. 79.

(46) Idem, p. 18.

ta de las normas fiscales referidas. Lo anterior ha implicado que se considere, a efectos prácticos, que las normas de derecho a que nos venimos refiriendo, no tan sólo se apliquen, sino que también se interpreten estrictamente.

Bajo la consideración anotada, generalmente se ha manejado el concepto del término "estrictamente" con una significación similar a la de "restrictivamente", de lo que resulta que haya de atenderse básicamente al sentido literal y preciso de la norma que se sujeta a interpretación y a aplicación, haciendo operar el viejo principio general de derecho que establece que en donde la ley no distingue, no estamos autorizados a distinguir.

Cabe señalar que, en principio, estamos de acuerdo con la posición que me he permitido reseñar puesto que, reitero, en principio, resulta acorde con las disposiciones que se contienen en los artículos 14 y 31 fracción IV constitucionales, de las que deriva la garantía de legalidad tributaria.

No obstante, parece prudente precisar algunas ideas a este respecto, pues no en todos los casos se alcanza una debida interpretación y, menos aún, una adecuada aplicación de las normas fiscales que establezcan o liberen de cargas a los particulares, a efectos de la justicia que en materia de contribuciones siempre pretendió el Constituyente, si se sigue a ultranza el criterio restrictivo.

Efectivamente, en lo personal opino que resulta indicado el aplicar, a efectos de interpretación de las normas en comentario,-

el método "sistemático" o de "interpretación lógica".

No dejamos de advertir que, por la trascendente naturaleza - de las normas a que nos venimos refiriendo -trascendencia que se condiciona por la especie y características de las consecuencias de hecho y de derecho que su aplicación produce- resulta acorde con el - principio constitucional de seguridad jurídica, que las mismas sean manejadas con un criterio restrictivo. Sin embargo, con la consideración fundamental de que la interpretación que de las mismas se haga, así como su consecuente aplicación, se efectúen con criterio restringido, en manera alguna debe abandonarse, en su caso, el criterio de interpretación sistemática.

Según lo señala Sergio Francisco de la Garza en su tratado "Derecho Financiero Mexicano", el método sistemático de interpretación de las normas fiscales "...pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquélla forma parte " (47). Señala asimismo que -- "el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que "los preceptos de una legislación deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan", que "un precepto debe ser interpretado en relación con los demás de la misma ley" y que "no debe olvidarse el principio de hermenéutica jurídica que dispone que los preceptos de una ley deben interpretarse armónicamente" " (48).

Me parece del todo razonable la postura que el autor cita

(47) DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 56

(48) *Ibidem*.

do refiere como adoptada por el Tribunal Fiscal de la Federación, la que se puede consultar a propósito de la tesis que fue publicada en la Revista del propio Tribunal, Primera Epoca, Tomo IV, Página 755.

Con independencia de lo anterior, el propio órgano jurisdiccional referido ha considerado que resulta indicado atender al -- sentido lógico de las palabras, por medio del cual se busca la finalidad de la ley o ratio legis. Al respecto, el propio Sergio Francisco de la Garza señala que el Pleno de dicho Tribunal, reunido el 12 de noviembre de 1945, estableció lo siguiente: "Debe recurrirse al principio general en materia jurídica, que no se refiere únicamente al derecho fiscal, sino que abarca todo el campo del derecho, consiste en que el funcionario al cual está encomendada la aplicación de la norma, lo primero que debe hacer para cumplir su función, es captar el fin que persiguió el legislador en el momento en que dictó su decisión y para ello tiene que recurrir a las formas o reglas de interpretación que existan sobre el particular, a pesar de que la regla de que se trate sea de una aparente claridad, de una diafanidad-indudable." (49).

Hemos traído a colación los comentarios anteriormente hechos respecto de las formas de interpretación de las normas tributarias, porque sucedió que, como hecho histórico, diversos causantes de Impuesto Sobre la Renta que se vieron afectados por el criterio que adoptó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a propósito de la reforma de 1968 sufrida por el artículo 27 fracción I de la Ley de la Materia, al ejercer los correspondientes medios de defensa, adujeron como un argumento básico de oposición, el que sintéticamente pue

(49) Idem, p.55.

do resumir diciendo, que en la época de referencia el numeral en vigor no establecía la prohibición de deducir las cantidades pagadas por las empresas en concepto de cuotas al Seguro Social correspondientes a los obreros. Esto es, que el texto del artículo 27 fracción I, ya varias veces transcrito, en ningún momento hacía referencia a la no deducibilidad del pago de las cuotas señaladas, puesto que literalmente dicho artículo señalaba tan sólo, que no podrían deducirse los pagos de otras contribuciones a cargo de terceros, pero sin mencionar taxativamente, se insiste, a las cuotas.

Debo aclararse, para una mejor comprensión de este tópico, que estos argumentos se propusieron constantemente en defensas que se referían a problemas gestados por la interpretación y aplicación de la norma de 1968, dentro de los ejercicios en que estuvo vigente, pero resultando que tales defensas se promovían en 1977 y 1978, cuando el artículo 27 fracción I en estudio ya había sido objeto de una nueva reforma, operante a partir del 1o. de enero de 1976, lo que permitía aducir una comparación para los efectos de argumentar.

Los razonamientos de tales causantes o de sus abogados patronos se complementaban con la consideración de que el precepto contenía supuestos específicos de erogaciones no deducibles y, en tal virtud, por establecer directamente una situación tributaria de carga en contra de los particulares, tenía que interpretarse restringidamente, ésto es, literalmente, en términos del principio de "aplicación estricta" de la disposición.

Por lo demás, tales argumentos se cerraban cuando dichos-

particulares aducían que las cuotas obrero patronales no podían ser consideradas como contribuciones fiscales, ésto es, como tributos de aquéllos a los que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional.

De esa forma, se podía proponer ante los Tribunales que - la posición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o, en su caso, de cualquiera de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación que sostuviera una posición contraria, era ilegal, porque dichas autoridades, en contravención de lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1967, en aquel entonces aplicable, estaban operando una interpretación y aplicación extensiva de la norma sujeta a estudio, con agravio de los intereses jurídicos de las partes gobernadas opositoras, porque el término "contribuciones" no era equivalente ni equiparable al de las cuotas obrero patronales, como aportes de seguridad social, y porque el numeral estudiado, con teniendo una carga e implicando una limitación a los gobernados causantes, textualmente no se refería, para efectos de la hipótesis de negativa expresa de deducibilidad, a ninguna de las cuotas o aportaciones de seguridad social.

Tales planteamientos produjeron resoluciones contradictorias de los Tribunales a cuya jurisdicción fueron sometidos los casos correspondientes.

Por ejemplo, la empresa denominada "Fisher Governor de México, S.A.", actora en el juicio de nulidad número 5972/76, promovido ante la Segunda Sala de la anterior estructura del Tribunal Fis -

cal de la Federación ante la que obtuvo, adujo, más menos, el planteamiento aludido.

Dentro de tal caso, la autoridad demandada interpuso recurso de revisión, el que fue resuelto por el Pleno del Tribunal dentro del expediente número 567/76, en donde dicho órgano ad quem, por fallo del 20 de abril de 1979, revocó la sentencia revisada declarando la validez del acto recurrido. En contra de dicha sentencia definitiva la empresa promovió juicio de amparo directo, el que acabó radicándose ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el expediente número DA 448/79, fallado por ejecutoria del 15 de noviembre de 1979.

Dentro de la demanda de garantías la empresa, ya en su carácter de quejosa, insistió en las argumentaciones comentadas, aduciéndolas como concepto de violación y el Tribunal de Garantías las consideró fundadas para efectos de conceder el amparo, declarando -- textualmente, según se aprecia del segundo párrafo de la foja 20 de la ejecutoria expedida, lo que sigue:

"Según el razonamiento que antecede, resulta fundado el - concepto de violación a que se alude, en el cual la sociedad quejosa alega que la Sala Superior responsable infringió en su perjuicio el artículo 27 fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en los años de 1972 y 1973 (época de que se trata), puesto que en ningún momento hacía referencia a la no decubilidad del pago de cuotas obreras al Seguro Social efectuado por las empresas, y por lo mismo debe estimarse suficiente dicho concepto para que proceda decretar la concesión del amparo, lo cual, (SIC) hace innecesario el estudio de los demás con

ceptos de violación que se expresan en la demanda de garantías."

En cambio, por su parte, la empresa "Lenox Mexicana, S.A. de C.V.", actora dentro del juicio fiscal número 4965/78, tramitado ante la Quinta Sala, también de la anterior estructura, del Tribunal Fiscal de la Federación, adujo en lo conducente razonamientos similares a los que ya dejé planteados, pretendiendo demostrar que las cuotas obrero patronales pagadas al Seguro Social no eran contribuciones y que, por ende, la autoridad fiscal violaba el artículo 11 del Código Tributario Federal al interpretar extensivamente el artículo 27 fracción I de la Ley de Renta.

A ese respecto, en sentencia de 13 de julio de 1978, la señalada Quinta Sala se pronunció de manera terminante, precisando la equivocación técnica en que había incurrido la actora, señalando en la parte conducente de su sentencia, lo que sigue:

"...primeramente es pertinente señalar que contrariamente a lo sostenido por la demandante las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen la naturaleza de contribuciones por así considerarlo expresamente la Ley del Seguro Social en sus artículos 135 de la Ley anterior y 265 y 266 de la Ley vigente que les otorga la naturaleza de fiscales... Por lo demás, las cuotas de referencia no pierden su naturaleza de contribución por el simple hecho de que los Artículos 108 de la Ley del Seguro Social anterior, 17, 113, 176 y 242 se refieren a los recursos del Instituto entre los que se encuentran las contribuciones a cargo del Gobierno Federal, porque tanto es las últimas, como las cuotas pagadas al Seguro Social por

los patrones y trabajadores son de carácter obligatorio y se encuentran destinadas a un fin social, independiente -- mente del grupo al que beneficien, ya que en todo caso -- constituyen contribuciones para que el Estado pueda lle -- var a cabo los gastos públicos."

Como se ve, tal y como lo comentaba con anterioridad, las posiciones asumidas incluso por los Tribunales competentes fueron en -- contradas o contradictorias.

Personalmente pienso que tuvo razón la H. Quinta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación y que, por más que el caso de Fisher Governor, S.A. resultó muy importante, el H. Segundo Tribunal Cole -- giado en Materia Administrativa del Primer Circuito se equivocó en -- las consideraciones que lo llevaron a decretar la concesión del ampa -- ro, pues aunque el mismo sí debió ser concedido, hubo de apoyarse en consideraciones y argumentos distintos de los utilizados por el juz -- gador para tal efecto.

No concuerdo con los razonamientos que adujeron los parti -- culares bajo la tesis señalada, porque como con anterioridad lo -- demostré, las cuotas obrero patronales sí son contribuciones de aqué -- llas a las que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional.

Con independencia de lo anterior, tampoco puedo estar de -- acuerdo en todo aspecto con el criterio de tales causantes, cuando -- sostuvieron una interpretación del artículo 27 fracción I de la Ley -- reformada en comentario, que obedeció a un sentido superlativamente -- estricto o de restricción. En manera alguna puede explicarse un di -- positivo legal tan sólo por el contenido literal de las palabras, --

pues ello, lejos de ayudar a su razonable comprensión, la mutila.

Si para considerar que una norma regla adecuada y sufi --
cientemente una materia determinada, tuviera ésta que asumir una re -
dacción literal casuística absoluta, sencillamente no existirían los
Códigos finitos, pues todos resultarían interminables y, de no serlo,
podrían considerarse como técnicamente imperfectos, lo que resulta -
claramente absurdo.

Así, pretender que el dispositivo fiscal no involucraba -
lo relacionado a las aportaciones de seguridad social, porque textual
mente la norma no contenía las palabras "cuotas obrero patronales" o
bien "cuotas obreras" al Seguro Social, no es técnicamente correcto.

Al respecto de tal materia sí se producía una regulación,
puesto que la norma consignaba el término genérico de "contribucio -
nes" del que, según lo que ya vimos, como especie, participan las --
cuotas en estudio.

Sí estoy de acuerdo con la posición de los particulares a
cuyas defensas vengo aludiendo, en el sentido de que había que consi
derar con un criterio de restricción la aplicabilidad de las hipóte
sis negativas previstas por los diversos supuestos o fracciones del
artículo 27 en comentario, pues se trataba de una disposición fiscal
que establecía cargas a los particulares. Sin embargo, dicho crite
rio no podía llevarse al extremo que involucró el planteamiento que
crítico.

Lo cierto del caso es que, aún cuando implícitamente la norma sí contenía una regulación relativa a la deducibilidad de las aportaciones de seguridad social para los efectos del Impuesto Sobre la Renta, la misma estaba, precisamente, implícita y su contenido no implicaba su no deducibilidad, sino que, por el contrario, la admitía en función de la parte restante del texto y de la forma de aplicación que ya explicamos y sostuvimos. Los errores de interpretación y la consecuente aplicación negativa del precepto fueron imputables, exclusivamente, a la autoridad administrativa, quien cometió graves equivocaciones técnicas.

Nos viene bien aquí la pequeña referencia hecha a los métodos atendibles de interpretación de las normas fiscales que con anterioridad sintetizamos, pues hemos de oponernos, con una crítica constructiva, tanto a los argumentos de los particulares referidos, cuanto a las interpretaciones hechas por la Secretaría de Hacienda.

En efecto, participo de la opinión de que, en principio, la interpretación y aplicación de las normas tributarias que establezcan o liberen de cargas a los particulares, en todo caso deberán hacerse estrictamente, ésto es, con un criterio de restricción, para no involucrar situaciones material o verdaderamente no pretendidas o previstas por el Legislador, con la intención de preservar la garantía constitucional de seguridad jurídica de los gobernados en función del principio de legalidad tributaria, el que puede resumirse con el aforismo latino " nullum tributum sine lege".

Pero, por otra parte, en todo caso tales normas deberán -

interpretarse materialmente en forma sistemática y lógica, en función de las demás disposiciones que les resulten concordantes, pues ello implicará, comprendiendo exclusivamente las situaciones deseadas por el legislador, que se atienda en su integridad y con toda su intensidad, a los verdaderos propósitos de la propia norma.

En la especie no podríamos haber alcanzado válidamente la conclusión jurídica de que las cuotas obreras pagadas al I.M.S.S. -- por las empresas, si eran deducibles bajo la reforma de 1968 al artículo 27 fracción I de la Ley en comentario, de no haber obrado como lo propongo, pues la realidad es que, contrariamente a lo sostenido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la propia ley fiscal, dentro de una norma especial, integró el ámbito jurídico tributario, precisamente respecto de situaciones que sí se desearon comprender por el Legislador, normas de otras legislaciones conducentes y aplicables a los efectos de la seguridad social.

Bajo la interpretación lógica, con claridad entendemos -- que el artículo 27 fracción I reformado sí aludía a las cuotas obrero patronales, pero para el efecto de que, correctamente interpretado e integrado, sí se admitiera su deducibilidad, pues semánticamente el término "contribuciones" las involucra, según su significado técnico jurídico que ya advertimos, aunque textualmente, ésto es, formalmente, no enunciara esta especie por su nombre.

Además, con la interpretación sistemática del precepto, encontramos que al supuesto específico de la norma tributaria de Renta, se incorporaron los dispositivos de los artículos 13 y 28 de las Leyes del Seguro Social de 1943 y de 1973, así como los relativos a-

la regulación de los contratos colectivos de trabajo y de los contratos ley, previstos por las Leyes Federales del Trabajo de 1931 y de 1970 y también, en definitiva, las disposiciones contenidas por tales convenios laborales y por los reglamentos administrativos reguladores de tal materia en casos específicos, que impusieron a los causantes patrones la obligación ineludible de cubrir al I.M.S.S., bajo la especie de gastos de previsión social, las llamadas "cuotas obreras" del Seguro Social a su cargo y en beneficio de sus trabajadores.

Si sostuviéramos un criterio de aplicación estricta o regtringida de la norma fiscal llevado al extremo y aplicándolo a ul -- tranza, de ninguna manera podríamos estimar considerables, a efectos de resolver el problema, todas esas disposiciones mencionadas que integran ordenamientos jurídicos distintos de la Ley de Renta y, consecuentemente, contra toda justicia y también contra toda técnica, tendriamos que haber participado de la posición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, concluyendo que las multimencionadas cuotas obreras no eran deducibles, lo que, desde luego, no nos convence.

Por último, resulta que existió otro planteamiento impor tante aducido en las defensas de los contribuyentes que fueron agraviados por el criterio de rechazo en la deducibilidad de las erogaciones aquí estudiadas, sostenido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que he querido reservar para análisis en la parte final del apartado en que nos ubicamos, en razón de que provocó la constitución de una tesis de jurisprudencia adoptada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en términos de lo dispuesto --

por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación de 1967, tesis respecto de la cual se produjo una curiosa situación relativa a su aplicabilidad, pues la misma carece materialmente de sustento y de autoridad moral para ser observada, no obstante lo cual ha sido sostenida, sin modificación, por la propia Sala Superior que la expidió.

Los comentarios concretos respecto de los problemas específicos involucrados por esta jurisprudencia, van a ser tratados en el siguiente apartado de este trabajo.

Los particulares agraviados por las resoluciones concretas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en forma generalizada plantearon, tanto ante la propia Secretaría, dentro de las fases officiosas de defensa, como ante las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, un argumento que puede resumirse diciendo lo siguiente:

Resulta inaplicable la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 27 fracción I vigente desde 1968 hasta 1975, para objetar una deducción por concepto de pagos de cuotas al Seguro Social, efectuados por el patrón, ya que dichas cuotas constituían gastos de previsión social de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 48 fracción I del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954, aplicable en tal época. Dicho artículo reglamentario no se opone a la Ley de la Materia vigente en tal período respecto de su artículo 27 fracción I, sino que concuerda totalmente con las disposiciones de los artículos 20 fracción VIII y 26 fracción VII de la misma.

Encontrándose probado que la obligación patronal de cubrir esas cuotas íntegramente a su cargo ante el I.M.S.S. deriva de lo dispuesto por el contrato colectivo de trabajo que le es oponible al causante, resulta claro que la erogación consistente en el pago de dichas cuotas constituye un gasto de previsión social en términos de lo dispuesto por el Reglamento y, por lo tanto, legalmente deducible en términos de los artículos 20 y 26, fracciones mencionadas, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resultando inaplicable, para el efecto contrario, el artículo 27 fracción I de la misma.

Este planteamiento fue sometido a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación, siendo conocido, de hecho, por las 7 Salas que lo constituían, a efectos de la primera instancia, de acuerdo con su anterior estructura orgánica.

Sucedió que, con reiteración, por lo menos la Segunda, la Cuarta y la Quinta Salas acogieron dichos argumentos y declararon la nulidad de las resoluciones fiscales combatidas al estimarlos fundados.

Las Salas restantes, dependiendo de la integración de sus magistraturas, se pronunciaron con criterios contradictorios, respecto de los emitidos por sí mismas, pues en algunos casos declararon la nulidad y en otros reconocieron la validez de los actos autoritarios ante ellas combatidos, considerando a veces fundados los argumentos descritos y, en otras, estimándolos infundados.

En todos los casos, prácticamente, la Sala Superior del -

Tribunal Fiscal de la Federación (órgano supremo del mismo, en función de la estructura orgánica que actualmente reviste en términos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación vigente a -- partir de 1978) consideró infundados tales argumentos, revocando en lo conducente, al fallar los correspondientes recursos de revisión, las sentencias de primera instancia que fueron sometidas a su conocimiento.

Existen, no obstante, algunas resoluciones adoptadas por el extinto Pleno del referido Tribunal, las que se emitieron en forma aislada, que aceptaban el criterio propuesto por los causantes, - confirmando las declaratorias de nulidad de las resoluciones combatidas que en su caso habían producido las Salas de primera instancia - de que se tratara.

Respecto de los casos en donde las Salas Inferiores consideraron fundado el razonamiento que sintetice anteriormente, La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover recurso de revisión en contra de los fallos relativos, se opuso aduciendo como agravio, sintéticamente, el que las a quo habían violado en su perjuicio lo dispuesto por los artículos 11 y 229 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente durante 1968 hasta 1975, aplicando indebidamente lo previsto por el artículo 48 fracción I de su Reglamento.

Para una mejor comprensión de los argumentos de los particulares, deberemos recordar el texto del artículo reglamentario a -- que hemos aludido, el que me permití dejar transcrito a fojas 36 del presente trabajo, cuya lectura tendremos aquí como reiterada.

Por su parte, la ley entonces vigente, en los dispositivos también a su respecto mencionados, textualmente establecía lo -- que sigue:

"ARTICULO 2o. De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

...

VII. La creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal".

NOTA: La fracción transcrita permaneció en vigencia desde el establecimiento de la ley de 1964, hasta el 18 de noviembre de 1974, en que fue modificada al texto que enseguida referiré, por virtud de la Ley que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales de 15 de noviembre de 1974, publicada en el Diario Oficial del 19 siguiente de ese mes y año, con entrada a vigor en esa misma fecha. (50)

"VII.- La creación e incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad del -- personal".

"VIII. Los Gastos normales y propios del negocio."

NOTA: En las mismas condiciones que la fracción precedente, ésta permaneció en vigor desde el establecimiento de la ley de 1964 y fue reformada por el ordenamiento modificatorio precisado en la nota antecedente, para quedar como sigue: (51)

"VIII. Los gastos estrictamente indispensables para los - fines del negocio".

ARTICULO 26. Las deducciones a que se refiere este capítulo lo deberán reunir los siguientes requisitos:

...

"VII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa;"

NOTA: La fracción transcrita también permaneció vigente desde el es

(50) FLORES ZAVALA, Ernesto y otros, "Ley del Impuesto Sobre la Renta, Antecedentes y Replantes 1965-1979", México, D.F., 1979, p. 43.

(51) Ibidem.

tablecimiento de la Ley de 1964, hasta que fue reformada por virtud del ordenamiento modificatorio que precisé en las notas antecedentes, para quedar como sigue: (52)

"VII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondo de ahorro, guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas o a otras de naturaleza análoga.

Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa.

En todos los casos deberán establecerse planes conforme a los plazos y requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general, en las que quede determinado: sector -- aplicable, requisitos de elegibilidad, beneficiarios y -- procedimientos para determinar el monto de las prestaciones;"

Con las transcripciones hechas estamos en aptitud de comprender la médula del razonamiento defensivo aducido por los gobernados.

Con el mismo me encuentro fundamentalmente de acuerdo, -- aunque me parece prudente hacerle unas precisiones que más adelante consignaré.

En todo caso, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación consideró que los correspondientes argumentos debían estimarse infundados, participando del criterio de la Secretaría de Ha -

(52) *Idem*, pp. 65 y 66.

cienda y Crédito Público recurrente, ante ese cuerpo colegiado, en -
revisión.

La autoridad administrativa adujo, esencialmente, que la -
Ley de la Materia contenía, en su artículo 27 fracción I, una regla-
específica, que debía prevalecer frente a las reglas de carácter ge-
neral que se preveían por el ordenamiento, en materia de deducciones,
en sus artículos 20 fracciones VII y VIII y 26 fracción VII.

Asimismo, propuso a la Sala Superior que el artículo 48 -
fracción I del Reglamento aplicable contravino lo dispuesto por el -
artículo 27 fracción I de la Ley a partir de que éste fue reformado-
desde 1968, por lo que legalmente la disposición secundaria tenía --
que considerarse como derogada, en función de los principios de prí-
macía y preferencia de la ley.

Concluía la autoridad fiscal sus argumentos, diciendo que
el artículo legal referido involucra una prohibición directa de de-
ducibilidad de las cuotas obreras pagadas al Seguro Social por los -
causantes patrones.

Como ya lo advertí, la Sala Superior estuvo de acuerdo, -
esencialmente, con estos argumentos de recurso. Al respecto, he de-
cidió no sintetizar las argumentaciones de dicha juzgadora sino, en
cambio, transcribir literalmente sus razonamientos, tal y como fueron
propuestos en una de sus sentencias más significativas expedida en -
la materia, pues la forma y términos de su exposición me parecen ilus-
trativos.

En lo conducente, como contenido de la sentencia emitida el 20 de abril de 1979, dentro del recurso de revisión número ----- 100(06)567/76/5972/76, formado con motivo de la demanda inicialmente interpuesta por Fisher Governor de México, S.A., la Sala Superior se haló:

"...En el asunto que se estudia se puede observar que el artículo 48 fracción I del Reglamento de la Ley del Im -- puesto Sobre la Renta en cuanto estimaba como gasto de -- previsión social "las cuotas correspondientes al obrero -- pagadas por el patrón al Instituto mexicano del Seguro So cial" resultaba compatible con el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su texto origi -- nal, pues en él se establecía que no serían deducibles -- "los pagos por impuestos (sic) sobre la renta, ya sea a -- cargo del propio causante o de terceros" y por tanto en la deducción relativa a gastos de previsión social entra -- ba con exactitud la especificada en la fracción I del ar -- tículo 48 del Reglamento citado. Pero cuando por reforma publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1967, que entró en vigor el 10. de enero de 1968, y que es la -- que rige el caso al establecerse que no serían deducibles "los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones -- que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones legales relativas", entró en clara -- oposición con la repetida fracción I del artículo 48 del -- Reglamento, debiendo estimarse que se dió la derogación -- tácita del precepto, conforme a la regla del derecho co -- mún de que la ley posterior deroga a la anterior (Código -- Civil Federal; Artículo 9o.) especialmente si se conside -- ra que eran normas de diversa jerarquía.

Por todo lo expuesto la prohibición contenida en el artí -- culo 27 es aplicable en la hipótesis planteada, toda vez

que la actora reconoció que el pago fue a nombre de terceros con base en el contrato colectivo de trabajo celebrado con sus trabajadores... por lo que si la prohibición de la deducción estaba establecida en la ley aplicable, no ha lugar a aceptar que la empresa actora hubiese dejado de incrementar su ingreso global gravable al restar indebidamente la cantidad cubierta por concepto de cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social... La Sala a quo al emitir su fallo consideró fundado otro concepto de nulidad a saber el relativo a que las cuotas al ser -- gastos de previsión social, en los términos del artículo 48 fracción I del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son legalmente deducibles atento a lo establecido por el artículo 26 fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el período... Expresa la recurrente que el artículo 48 fracción I del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no era aplicable en la especie. Se considera fundado el agravio en esta parte, ya que la aplicación de dicho precepto no es posible en el período en que se realizó la deducción, porque en el texto de la ley se señalaba la prohibición de la misma y consecuentemente un precepto reglamentario no puede ir en contra de una ley emitida por el Congreso de la Unión con todas sus formalidades".

NOTA: Enseguida continuaré la transcripción de los razonamientos aducidos en la sentencia que refiero por la Sala Superior. A la transcripción corresponde proseguir después del punto y seguido marcado. Quiero tan sólo llamar la atención del lector al hecho innegable de que en materia jurídica una misma situación, materia o criterio, -- aceptado sin discutir por dos intelectos diferentes, puede dar lugar a conclusiones perfectamente contradictorias, ésto es, diametralmente opuestas, lo que no puede significar más que, con libertad de pensamiento, una de las partes debe tener razón y la otra no.

El comentario viene a colación por las ideas de interpretación de - normas fiscales que anteriormente expuse dentro de este trabajo, que nos condujeron a conclusiones distintas de las adoptadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación no obstante que ésta - acepta los mismos métodos interpretativos. Voy a remarcar la parte de la transcripción que para estos efectos me interesa destacar.

"Al respecto debe decirse que la interpretación de las normas jurídicas comprendidas en un mismo cuerpo legal debe hacerse no de manera aislada sino en forma sistemática, - buscando ante todo la coherencia entre las mismas pues no es admisible jurídicamente aceptar que el legislador haya pretendido en un mismo ordenamiento establecer principios excluyentes. En el caso a estudio, del examen de los conceptos aplicables se desprende que en la época a la que se refiere el asunto por un lado se encontraban autorizadas las deducciones por concepto de gastos de previsión social y por otro se encontraban prohibidas las relativas a pagos de contribuciones que correspondieran a terceros. La aparente contradicción entre ambas conclusiones debe resolverse a favor de la prohibición de la deducción con forme al principio de que las disposiciones más específicas tiene prioridad sobre las más genéricas. En el caso la deducibilidad de los gastos de previsión social resulta lo genérico frente a la específica prohibición a que se alude. Debe concluirse, por consiguiente que son deducibles los gastos de previsión social siempre y cuando no queden comprendidos dentro de la prohibición mencionada de ser pagos de contribuciones correspondientes a terceros. Ante esta interpretación se reafirma lo expuesto sobre el artículo 4B del Reglamento de la Ley en cuanto se refiere a las cuotas cubiertas por el patrón a cargo del trabajador, considerándolas como gasto de previsión social, pues de interpretarse como lo hizo la sentenciadora se encontraría en pugna con un precepto legal que necesariamente debe tener preeminencia, pues el reglamento no puede ir más allá de la ley".

El criterio sostenido por la Sala Superior resulta equivocado y técnicamente inexacto en fondo.

La juzgadora, no obstante, alude a una realidad técnica -

cuando produce una comparación entre las normas legales y las reglamentarias pues, efectivamente, existe una relación de subsunción de las segundas a las primeras, a virtud de que las inferiores tienen por misión el pormenorizar o desmenuzar, haciendo más fácilmente aplicables en la vida ordinaria, las normas superiores.

En nuestro sistema de derecho, los reglamentos están regidos por los principios llamados de la "reserva de la ley" y de la -- "preferencia de la ley". Según el primero el Presidente de la República, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas en materias que, conforme a la Constitución, son de competencia exclusiva del Legislador, ésto es, del Congreso de la Unión.

Dicho de otra manera, hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley.

Según el principio de la preferencia o primacía de la ley, segundo que enunciarnos, las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal y, más aún, de carácter material, no pueden ser modificadas, ni excediéndolas ni en su detrimento, por un reglamento. -- Así, se proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar, contraponerse, exceder o modificar a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta.

Este principio se basa en la autoridad formal de las leyes que estatuye el artículo 72 inciso f) constitucional, según el cual "en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos -del Congreso de la Unión- se observarán los mismos trámites estable

cidos para su formación". (53)

Como veremos, la cuestión resultó incorrectamente entendida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, pues - la norma reglamentaria en comento no entró en contradicción de ninguna especie con ninguno de los dispositivos conducentes.

En este momento resulta conveniente comprender que los pagos de las cuotas obreras que estaban ya erogando los patrones causantes del Impuesto Sobre la Renta, si constituían gastos de previsión social -naturaleza que nunca perdieron, ni a virtud de la reforma de 1968 sufrida por el artículo 27 fracción I del ordenamiento legal- según todo lo ya hasta aquí explicado.

No habiendo en realidad existido contraposición entre los dispositivos aplicables en la materia, ni aún entre los de diferente jerarquía, mal podía hablar la Sala Superior de hacer operar el principio de primacía de la ley, enunciado también como el de subordinación de las normas reglamentarias.

El hecho es que la Sala Superior sostuvo siempre el criterio judicial evidenciado en la parte transcrita de la sentencia visible a fojas atrás de este trabajo.

Como hecho jurídico-histórico que también acaeció, vino a resultar que, prácticamente en todos los casos (no conozco uno solo en contrario), los Tribunales de amparo que fueron concededores de -- las demandas de garantías interpuestas por los causantes quejosos, - en contra de las sentencias así dictadas en segunda instancia por la Sa

(53) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ediciones Andrade, S.A. de C.V., Tomo I, México, D.F., 1966, p. 50.

la Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, obtuvieron la concesión del amparo y protección de la Justicia Federal a su respecto, pues dichos Tribunales de amparo consideraron que la juzgadora fiscal careció siempre en fondo de razón.

A esta última circunstancia nos referiremos un poco más adelante y dentro del siguiente apartado de este trabajo.

La Sala Superior, al sostener el criterio jurídico que hemos expuesto en forma reiterada y bajo una de las hipótesis del artículo 231 del Código Fiscal de la Federación de 1967, entonces aplicable, resolvió la cuestión estableciendo su jurisprudencia número 27, en los siguientes términos:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- NO SON DEDUCIBLES LAS CUOTAS - PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES CONFORME A LA LEY VIGENTE ANTES DE 1976.- Conforme a lo establecido por el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente del 1.º de enero de 1968 al 31 de diciembre de 1975, las cuotas pagadas por cuenta de los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social no podían considerarse como deducibles para el efecto de pago del impuesto sobre la renta, ya que la ley prohibía expresamente las deducciones por pago de contribuciones a cargo de terceros, que originalmente correspondieran a estos últimos conforme a las disposiciones legales relativas, hipótesis en la que literalmente quedan comprendidas dichas cuotas. Esta conclusión no la modifica el hecho de que en el artículo 48 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en esa época se consideraran como gastos de previsión social y por lo tanto deducibles por ese concepto dichas aportaciones; pues ello era compatible con el texto origi-

nal de la fracción I del artículo 27 de la ley, vigente hasta el 31 de diciembre de 1967, pues en él no se establecía la prohibición que fue introducida en reforma que entró en vigor el 10. de enero de 1968 y que por lo tanto derogó tácitamente la disposición reglamentaria conforme al principio consignado en el artículo 90. del Código Civil del Distrito Federal de aplicación supletoria en materia federal, de que la ley posterior deroga a la anterior, además de que por su naturaleza el Reglamento dejó de ser aplicable al ir más allá de lo previsto en la Ley. -- Tampoco puede variar la conclusión el que por reforma que inició su vigencia el 10. de enero de 1976 de modo expreso se estableció la prohibición en cuanto a la deducibilidad de las cuotas al Seguro Social pagadas por el patrón a cuenta del trabajador, pues por las argumentaciones anteriores se trató de una reforma aclaratoria que no introdujo ninguna modificación sustancial a la prohibición ya establecida en forma genérica en el texto anterior."

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones: --- 567/76/5972/76 de 20 de abril de 1979, 280/78/6395/77 de 2 de mayo de 1979 y 1195/78/4965/78 de 10 de mayo de 1979.

Esta tesis es consultable en la compilación de jurisprudencia 1978-1983, publicada por el Tribunal Fiscal de la Federación, página 47. (54)

Antes he dicho (a fojas 113) que estoy esencialmente de acuerdo con los argumentos de los particulares que motivaron la tesis desestimatoria de referencia, pero que me parecía prudente anotar algunas precisiones. Enseguida lo hago.

(54) TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Jurisprudencia 1978-1983", México, D.F., 1983, p. 47.

En primer término, resulta prudente precisar que opera la misma forma de raciocinio y luego entonces es dable la misma conclusión de deducibilidad, si quedara probado que la obligación patronal de cubrir directamente a su cargo las cuotas obreras dimanara también de lo dispuesto por un reglamento administrativo aplicable y no sólo en los casos en que la misma se estableciera en contratos colectivos de trabajo o en contratos ley. Tal es el caso, por ejemplo, de la totalidad de las instituciones bancarias y demás que resulten auxiliares de crédito, según lo que en su oportunidad veamos.

Me parece, en segundo término, que los razonamientos debieron complementarse con los que demuestran que los pagos involucrados estaban cubriendo contribuciones que no resultaban legalmente a cargo de terceros en forma original, pues son estas consideraciones las que resuelven la cuestión derivada de la aplicación de la norma especial prevista por el artículo 27, fracción I de la Ley. Efectivamente, la forma de plantear sus argumentos por parte de los agraviados por el rechazo de deducibilidad de las erogaciones involucradas, se basa en consideraciones que aluden directamente a la operatividad de reglas y requisitos generales de deducciones permitidas que se contemplaban por los artículos 20 y 26, en sus fracciones conducentes ya citadas, de la ley, dando como salida exclusiva la proposición de inaplicabilidad, de plano, de la norma especial contenida en el artículo 27.

Como ya lo hemos visto, dicha norma especial o particular sí resultaba aplicable para normar situaciones concretas, que aludían inclusive a las erogaciones consistentes en el pago de las cuotas o-

breras al I.M.S.S. Lo exacto sin embargo, es que la interpretación y la aplicación del precepto no podían conducir a la no deducibilidad de dichas erogaciones.

Por lo demás, creo importante insistir en dos aspectos me dulares contemplados por los argumentos en estudio, en donde la defen sa correspondiente resulta totalmente sólida y ellos consisten en - que, efectivamente, no se presentó, de derecho, ningún conflicto en tre normas de diversa jerarquía y en que las erogaciones que práctica ron los causantes patrones al cubrir directamente las cuotas obreras al I.M.S.S., nunca cambiaron su naturaleza de gastos de previsión so cial, máxime si consideramos el sentido de la reforma de noviembre - de 1974 sufrida por la fracción VII del artículo 26 de la Ley.

IV.- LA JURISPRUDENCIA No. 27 DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. SU PROBLEMÁTICA.

El artículo 231 del Código Fiscal de la Federación de 1967, textualmente establecía lo que sigue:

"ART. 231. La jurisprudencia del Tribunal se establece por la Sala Superior en los siguientes casos:

I. Al resolver las contradicciones entre las resoluciones dictadas por las salas regionales;

II. Cuando al conocer del recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de la sala regional que viole la jurisprudencia, la sala superior decida modificarla, y

III. Cuando al resolver los recursos de revisión, sustente la misma tesis en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario.

El magistrado ponente propondrá a la sala superior la tesis jurisprudencial, la sintesis y el rubro correspondiente a fin de que se aprueben. Una vez aprobados, la sala superior ordenará su publicación en la revista del Tribunal."

A su vez, el artículo 233 del propio Código establecía:

"ART. 233. La jurisprudencia del Tribunal será obligatoria para las salas regionales y sólo la sala superior podrá variarla."

Por otra parte, en términos de lo dispuesto por los artículos 10., 20., 11, 12, 13 y 15, fracciones I y II de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de diciembre de 1977, en vi-

gor a partir del segundo semestre de 1968, la Sala Superior del Tribunal resultaba precisamente el órgano del mismo con competencia para establecer su jurisprudencia. (55)

Como ya antes lo habíamos precisado, la tesis número 27 - transcrita se gestó bajo la hipótesis de la fracción III del artículo 231 referido.

Debemos recordar, por otra parte, que en términos de lo - que disponían los artículos 240 y 241 del Código Tributario Federal - entonces aplicable, sólo era posibilidad de las autoridades partes - en el juicio fiscal, la de interponer recurso de revisión ante la Sala Superior.

Dicha instancia procesal nunca le ha sido permitida a los particulares, se insiste, sino sólo a las autoridades, quienes con - exclusividad pueden dar lugar a la segunda instancia del juicio de nulidad.

La situación prevalece en forma idéntica aún ahora, según se prevee por el Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor, en términos de sus artículos 248 y 249.

Para los efectos que nos interesan, señalaré que el aludido recurso, como instancia exclusiva prevista en favor de las autoridades, procedía, entre otras hipótesis, en contra de las resoluciones de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal que pusieran fin al juicio, ésto es, contra las sentencias de primera instancia.

(55) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION correspondiente al 2 de febrero de 1978.

Establecidos ya los presupuestos legales de procedencia, concretaré enseguida la información relativa a la gestación de la jurisprudencia número 27 multimencionada, la que se produjo a virtud de las tres resoluciones dictadas por la Sala Superior al fallar los expedientes números 100(06)567/76/5972/76, 100(06)/280/78/6395/77 y 100(06)/1195/78/4965/78.

En primer término, resulta que la empresa denominada Fisher Governor de México, S.A., sufrió la práctica de una visita domiciliaria de inspección en el año de 1974, efectuada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como resultado de la cual se determinaron a cargo de la empresa diversas supuestas violaciones legales. En contra de tales resultados la Compañía interpuso instancia de inconformidad durante el año de 1975, la que fue resuelta por la Dirección de Liquidación de la Secretaría mencionada en forma desfavorable a sus intereses, determinando una diferencia en materia de Impuesto Sobre la Renta por los ejercicios de 1972 y 1973.

El motivo de la liquidación consistió en el rechazo de la deducibilidad del pago de las cuotas obreras hecho por la causante al I.M.S.S., apoyándose la autoridad en una incorrecta aplicación del artículo 27 fracción I de la Ley de la Materia vigente en los ejercicios mencionados.

En contra del oficio liquidatorio, número 21709, del 6 de mayo de 1976, que contenía el crédito fiscal número 147859, Fisher Governor de México, S.A. interpuso demanda de nulidad, el 21 de julio de 1976, la que vino a radicarse ante la Segunda Sala de la anterior estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, dando lugar al

juicio número 5972/76.

La Sala indicada, con fecha 25 de agosto de 1976, dictó sentencia favorable a los intereses de la gobernada, declarando la nulidad de la resolución combatida. En contra de la misma, la autoridad interpuso recurso de revisión ante la Sala Superior, el que se radicó bajo el expediente 567/76.

Con fecha 20 de abril de 1979 la referida Sala dictó sentencia de segunda instancia, revocando la expedida por la inferior, declarando la validez de la resolución inicialmente combatida y sosteniendo que los pagos de la cuota obrera hechos al I.M.S.S. por la causante no eran deducibles.

En contra de dicha resolución la empresa interpuso demanda de amparo directo, con fecha 18 de junio de 1979, la que fue a radicarse, bajo el expediente número DA 448/79, ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien expidió ejecutoria de 15 de noviembre de 1979, siendo relator el Señor Magistrado Juan Gómez Díaz y Secretario el Lic. Raúl Ortiz Estrada, concediendo a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal.

En segundo lugar, Compañía Hulera Good Year Oxo, S.A. de C.V., con fecha 20 de junio de 1977, interpuso demanda de nulidad en contra del oficio número 343-I-C-51788, expedido el 21 de febrero de 1977 por la SubDirección de Participación de Utilidades de la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta de la Secretaría de Hacienda.

da y Crédito Público, por cuya virtud tal autoridad modificó, en perjuicio de los intereses de la Compañía, el monto del ingreso gravable declarado por la misma respecto a su ejercicio fiscal de 1975, para los efectos del reparto de utilidades a los trabajadores, ordenando la práctica de un reparto adicional de utilidades y habiendo sido motivada tal determinación en el rechazo de deducciones impropiedades, a juicio de la Secretaría hechas por la empresa, consistentes en el pago de las cuotas obreras al I.M.S.S.

La demanda de referencia vino a radicarse ante la Quinta-Sala de la anterior estructura del Tribunal, dando lugar al juicio fiscal número 6395/77, el que fue resuelto por sentencia de primera instancia del 24 de noviembre de 1977, favorable a los intereses de la gobernada y que declaró la nulidad del acto combatido.

En contra de la misma la autoridad interpuso recurso de revisión ante la Sala Superior, entonces Pleno del Tribunal, el que vino a radicarse bajo el expediente número 280/78.

Con fecha 2 de mayo de 1979, la Sala Superior emitió sentencia de segunda instancia revocando la expedida por la inferior y declarando la validez de los actos inicialmente combatidos.

Inconforme con ello, la Compañía Hulera Good Year Oxo, -- S.A. de C.V., interpuso demanda de amparo directo, con fecha 6 de septiembre de 1979, la que se radicó ante el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el expediente número DA 710/79.

Con fecha 12 de marzo de 1980 el referido Tribunal de Garantías expidió ejecutoria en la que, al igual que su homólogo el caso anteriormente señalado, analizando el fondo del asunto, concedió a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal.

En tercer lugar, la persona moral denominada Lenox Mexicana, S.A. de C.V. interpuso, con fecha 20 de abril de 1978, demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación combatiendo las resoluciones contenidas en los oficios número 343-I-B-5-33523, expedido el 16 de marzo de 1978 por la Dirección General de Administración Fiscal Central de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como números 1329259/261 y 1329256/258, ambos del 28 de marzo de 1978, expedidos por la Procuraduría Fiscal de la Federación, por cuya virtud se determinaban diferencias de Impuesto Sobre la Renta a cargo de la empresa respecto de los ejercicios de 1973 a 1975 y se le imponían sendas multas, con motivo del rechazo establecido por la autoridad fiscal, de la deducibilidad de los pagos de las cuotas obreras hechos al I.M.S.S. por la causante.

La demanda fue a radicarse ante la Quinta Sala de la anterior estructura del Tribunal, dando lugar al juicio fiscal número -- 4965/78, el que fue sentenciado en primera instancia con fecha 13 de julio de 1978, de manera favorable a los intereses de la empresa actora, siendo declarada la nulidad de las resoluciones combatidas.

La autoridad interpuso, con fecha 5 de septiembre de 1978, recurso de revisión en contra de la sentencia de la Quinta Sala, el que quedó radicado ante la Sala Superior bajo el expediente número - 1195/78.

Esta última autoridad juzgadora estimó fundados los agravios expuestos por la parte recurrente dictando, el 10 de mayo de -- 1979, sentencia de segunda instancia que revocaba la expedida por la inferior y declaraba la validez de los actos autoritarios inicialmente combatidos.

En contra de dicha sentencia de 10 de mayo de 1979, Lenox Mexicana, S.A. de C.V. interpuso demanda de amparo directo, la que vino a ser conocida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro del expediente número ----- DA 686/80, quien concedió a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal para efectos, al estimar fundado el concepto de violación que adujo la gobernada en el sentido de que la responsable la había dejado en estado de indefensión por no haber estudiado diversos argumentos propuestos en la demanda inicial de nulidad, no obstante que se había revocado, exclusivamente por el análisis de otros, la sentencia de nulidad de primera instancia.

En cumplimiento de tal ejecutoria, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación expidió una nueva sentencia, con fecha 13 de mayo de 1981, en la que también revocaba la expedida por la a quo en primera instancia y declaraba la validez de los actos autoritarios inicialmente combatidos, reiterando su criterio acerca de la no deducibilidad de las cuotas obreras que habían sido pagadas -- por la empresa.

Inconforme con esta nueva resolución, la gobernada promovió de nuevo demanda de amparo directo, la que quedó radicada bajo --

el conocimiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro del expediente número DA 102/62, el que fue fallado por ejecutoria que concedió a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal de manera lisa y llana, pero sin analizar la cuestión de fondo relativa al problema de deducibilidad de las cuotas obreras pagadas al I.M.S.S. por la causante, sino por estimar que, tal y como la actora lo había aducido desde la demanda fiscal, sin que así lo entendiera la Sala Superior responsable, las autoridades fiscales habían violado varias de las formalidades esenciales del procedimiento de auditoría que se había intentado en contra de la empresa en su momento y del que se generaron los actos liquidatorios que impugnó.

En tales condiciones, reitero, sin análisis del problema jurídico de fondo que a nosotros nos interesa, el Tribunal Colegiado concedió el amparo nulificando tanto el acta de visita como la totalidad de las consecuencias que contra Lenox Mexicana, S.A. de C.V. de ella se derivaron.

Al igual que ocurrió con los tres casos de referencia propuestos al conocimiento de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, prácticamente la totalidad de los que tuvieron que ser llevados por los particulares a nivel de amparo, obtuvieron concesión del mismo.

La Justicia Federal estimó, con reiteración, como ya en su oportunidad lo advertíamos, que era incorrecto el criterio jurídico sostenido por dicha Sala y que proponía el rechazo de la deducibi

lidad de los pagos de las cuotas que hemos venido estudiando.

El conocimiento de este tipo de casos, básicamente por razones de cuantía, en términos de lo dispuesto en lo conducente por la Ley de Amparo y por la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación correspondió, sobre todo, a los Tribunales Colegiados y, prácticamente tan sólo a los Colegiados en Materia Administrativa del -- Primer Circuito, pues en su jurisdicción radica la Sala Superior, como también radicaban las Salas de la anterior estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyas sentencias desfavorables en la misma materia tenían que ser reclamadas por los gobernados en vía de amparo directo.

He investigado al respecto y no conozco ningún caso que haya sido resuelto, sobre este tema, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Me estoy refiriendo, por supuesto, a situaciones relativas a la directa aplicación del artículo 27 fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde 1968 hasta 1975.

Respecto de los asuntos que motivaron la constitución de la jurisprudencia número 27, cabe decir que los argumentos utilizados por las Salas de primera instancia no siempre coincidieron con exactitud, pues fueron desde decir que no era aplicable el artículo 27 fracción I sujeto a análisis para rechazar las deducciones, pues las mismas eran claramente procedentes en términos de los artículos 20 fracción VIII y 26 fracción VII de la Ley de la Materia, ya que eran gastos de previsión social según lo dispuesto por el artículo --

48 fracción I del correspondiente Reglamento, pasando por la afirmación de que en términos del artículo 28 de la Ley del Seguro Social si se trataba de una obligación legalmente originaria de pago a cargo de los patrones causantes, hasta el extremo de determinar que dichas erogaciones si constituían contribuciones de naturaleza fiscal pero que, a virtud de las obligaciones contraídas por los contratos colectivos, las cuotas obreras perdían dicha naturaleza de contribuciones y pasaban a constituirse, exclusivamente, en gastos de previsión social.

Me parece que en ciertos puntos hubo inexactitud en las correspondientes sentencias, pero también opino que en todos esos casos existió buena fe de las Salas de primera instancia en intención de administrar verdaderamente justicia.

A mi juicio si son debidas las nulidades declaradas.

Por otra parte, ya conocemos la posición exacta de la Sala Superior del Tribunal al respecto, pues la misma se consigna en la jurisprudencia estudiada que ya nos permitimos transcribir.

A su vez, las consideraciones de los Tribunales Colegiados de Circuito que revocaron las sentencias de dicha responsable estudiando el fondo de la cuestión -sólo dos de las tres que establecieron la jurisprudencia- tampoco fueron exactamente coincidentes, pero en todo caso concedieron el amparo, precisamente en fondo.

En su caso, creo que esto es lo medular, ambos determina-

ron (el Primero y Segundo Colegiados) que el artículo 27 fracción 1- de la Ley en estudio no era aplicable para el efecto de rechazar las deducciones de que se trataba y que, en los términos del propio precepto, se incorporaban a la ley fiscal las disposiciones del artículo 28 de la Ley del Seguro Social, por cuya virtud en los casos en que existía obligación legal de erogar el gasto con base en disposiciones de instrumentos laborales aplicables, la misma era original a cargo del patrón. Además, en todo caso se trataba, efectivamente, de gastos de previsión social, normales y propios del negocio y, por lo tanto, deducibles.

Si hemos venido viendo que las sentencias de la Sala Superior que motivaron el establecimiento de la jurisprudencia número 27 fueron revocadas por las correspondientes y sendas ejecutorias de amparo que les recayeron, estimamos que por la simple consideración de un criterio mínimo de autoridad moral, la Sala responsable como consecuencia y en vía de cumplimiento de tales ejecutorias, a virtud de que ninguna de sus resoluciones de segunda instancia subsiste, debió, en todo caso, revocar la tesis, en cualquiera de los dos sentidos siguientes: Primero, modificándola a un texto expreso que declare que durante el período de 1968 a 1975 el texto legal correctamente interpretado sí admitía la deducibilidad de las cuotas obreras pagadas al I.M.S.S. por los causantes patronos, o bien, segundo, lisa y llanamente dejar sin efecto, declarándola inaplicable, la referida jurisprudencia con el texto que aún actualmente asume.

Debemos estimar que el establecimiento de tesis o criterios de aplicación generalizada se busca por los Tribunales y se ad-

mite y promueve, en su caso, por las leyes, con objeto de propiciar una más pronta y expedita administración de la justicia, con satisfacción de la garantía individual que se prevee por el artículo 17 de la Constitución General de la República, evitando además en la medida de lo posible, la dispersión y, consecuentemente, la contradicción de criterios y de resoluciones.

Se da por supuesto y ello sin mayor explicación lo intuye cualquiera que piense con recta razón, que dichos criterios generalizados han de involucrar una verdadera razón técnico-jurídica, que permita aplicar justicia y equidad, ésto es, que lleve a los Tribunales competentes a dar a cada quien lo que le corresponde y no, en cambio, que los criterios de que se trate resulten injustos y apartados de lo que en derecho precisamente corresponda.

Quiero significar con estas ideas que, esencialmente, las jurisprudencias deben obligar por tener autoridad moral, ésto es, -- porque involucren una verdad y no sólo porque, cumplidos los requisitos legales del caso, sean eso, formalmente obligatorias, implicando ello que un determinado criterio que sólo en forma asuma la naturaleza de jurisprudencia, aún siendo indebido o incorrecto, no obstante deba prevalecer.

Sin meternos en mayores honduras, parece prudente comentar aquí que aún desde el siglo pasado, desde los tiempos de Vallarta, se ha venido discutiendo la problemática de que, a través del análisis de las garantías de legalidad, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, por la vía del amparo la Justicia de la --

Unión se ha convertido en revisora final y definitiva, dentro del ámbito judicial, prácticamente de todas las resoluciones y criterios expedidos por los Tribunales de jurisdicción ordinaria, entre los que se cuenta al Tribunal Fiscal de la Federación, hipertrofiando la función del juicio de garantías, pero produciendo seguridad jurídica a la población.

Es de todos sabido que en nuestro medio la Justicia Federal se encuentra estimada, precisamente por lo que acabo de señalar, bajo un serio prestigio. El mexicano gobernado, en general, desde que tiene uso de razón ha oído hablar del amparo por uno u otro motivo y lo considera como panacea de justicia. Tal situación se encuentra imbibida en nuestra idiosincracia.

Pues bien, en el problema muy concreto que planteamos, la jurisprudencia número 27 expedida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación es, a mi juicio, inobservable porque carece materialmente de autoridad moral, a virtud de que las sentencias que la motivaron fueron, en todo caso, revocadas en amparo.

Por otra parte, porque su aplicación, sobre todo en una época determinada, se pretendió a ultranza por la Sala Superior y -- aún por las Salas Regionales del Tribunal, no obstante que los particulares actores adujeran en sus demandas fiscales argumentos y razones distintas de aquéllas que se contemplaban en el análisis que involucra la tesis. Concretamente, aún cuando se adujera exclusivamente que el pago de las cuotas obreras era deducible en términos de la ley de 1968 porque no se trataba de contribuciones que legalmente co

respondieron a terceros en forma originaria, con toda la explicación conducente, los órganos del Tribunal solían resolver declarando validez de los actos impugnados, directamente por aplicación de la jurisprudencia que, además de ser incorrecta en fondo, se refería a argumentos distintos.

Toda esta cuestión, así planteada, suena un tanto burda e increíble pues, de entrada, no se entiende el por qué la Sala Superior insiste en que la situación referida prevalezca, ésto es, en -- que se sostenga una jurisprudencia infundada y desestimada en amparo.

Probablemente nos ilustre el saber que existen otras dos tesis de jurisprudencia establecidas por la propia Sala Superior en términos del artículo 231, fracción III, del Código Fiscal de la Federación de 1967, que a la letra dicen:

"JURISPRUDENCIA NUMERO 100.

TESIS DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS PUBLICADAS COMO JURISPRUDENCIA.- NO SON OBLIGATORIAS PARA EL TRIBUNAL FISCAL.-Las tesis publicadas como jurisprudencia por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, relativas a materias de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, no son obligatorias para el mismo, conforme al artículo 193 bis de la Ley de Amparo, pues según este precepto, sólo tiene ese carácter "la jurisprudencia que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia de su competencia exclusiva", lo que no ocurre en la hipótesis examinada, puesto que las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación pueden llegar al conocimiento tanto de estos Tribunales como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación."

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior - del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 751/78- de 8 de junio de 1979, 982/79 de 15 de mayo de 1980 y --- 837/80 de 24 de febrero de 1981.

Texto aprobado en sesión de 4 de septiembre de 1981. (56)

"JURISPRUDENCIA NUMERO 136.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- CUANDO DEJA DE SER OBLIGATORIA.- En los términos de los artículos 231 y 233 del Código Fiscal de la Federación, solamente la Sala Superior podrá establecer y variar la jurisprudencia de ese Cuerpo Colegiado, por lo que mientras la misma no sea modificada por la Sala Superior, tendrá el carácter de jurisprudencia y será obligatoria para las Salas Regionales. Así pues, el hecho de que la sentencia dictada en un juicio en el que se sentó una de las tesis que dieron origen a determinada jurisprudencia haya sido revocada por una sentencia de amparo, no le quita ese carácter."

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior - del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones ----- 1738/81 de 26 de febrero de 1982, 1919/81 de 13 de abril de 1982 y 1771/81 de 9 de julio de 1982.

Texto aprobado en sesión de 25 de agosto de 1982. (57)

Francamente sin intención de polemizar, sino tan sólo pretendiendo establecer mi particular punto de vista al respecto, debo-

(56) TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Jurisprudencia 1978-1983", op. cit. p. 125.

(57) Idem., p. 162.

manifestar que me parece criticable la posición asumida por el órgano supremo del Tribunal Fiscal de la Federación.

En primer término, se me antoja un tanto soberbia la actitud de la Sala Superior, cuando resulta un hecho que en un caso de rebeldía ha planteado su posición para efectos internos, en términos de los criterios jurisprudenciales antes transcritos.

No parece que el sustrato de pensamiento animador de dichas tesis consista en opinar que los criterios establecidos por los Tribunales Colegiados en las ejecutorias que desestiman sentencias de la Sala Superior sean equivocados, infundados o, de cualquier modo, técnicamente inexactos, de forma que no contarán con autoridad moral para acatarse, sino tan sólo formal. Lo que más bien se nos antoja es que la Sala Superior ha intentado definir o circunscribir una autonomía que materialmente no posee.

En efecto, nada malo pasaría, es más, opino que institucionalmente resultaría más sano, si con una prudente humildad la Sala Superior reconociera que todas sus resoluciones justificadoras son revisables, porque no es autoridad de última instancia, máxime cuando se da el caso, de hecho, de que expida resoluciones francamente atentatorias de garantía.

Creo que por esa razón inicial, que alude meramente a un orden institucional, reconocedor de la existencia de jerarquías, - las tres jurisprudencias de marras debieran variar su sentido.

En segundo lugar, me parece que por honestidad intelectual

la jurisprudencia número 27 debiera modificarse, según lo que ya propuse o de plano revocarse, puesto que son convincentes los argumentos propuestos en contra por los Tribunales de Amparo revisores de las sentencias que la constituyeron y que demuestran, ajenos a su autoridad formal superior, que la juzgadora fiscal sencillamente estaba equivocada.

Muy bien hablaría de este órgano judicial ordinario el -- que procediera a la modificación indicada, como consecuencia técnico-jurídica del acatamiento de las ejecutorias operantes de los Tribunales Colegiados, bajo la consideración de que los criterios de la superioridad le convencen, reconociendo el mero error de opinión que -- en su momento fue cometido. Esto implicaría una actuación prudente y sensata dada de motu proprio, no apareciendo bajo ninguna especie de coacción, sino gestada en una auténtica libertad de juicio.

Lo que hasta ahora sucede, en cambio, es que, reitero, a -- mi modo de ver las cosas, la Sala Superior se pronuncia abiertamente como un órgano judicial jerárquicamente revisable pero rebelde, sin que, para su mal y demérito de su autoridad moral, en este caso muy -- concreto que alude a la jurisprudencia 27, cuente con la razón en -- fondo.

Por lo demás, la disposición que contenía el artículo 193 bis de la Ley de Amparo, que ya fue derogada, se reitera en el numeral 193 de la misma y habría, que considerar con cuidado, a efectos de impugnar con base técnica el contenido de la jurisprudencia No. -- 100 de la Sala Superior, que estrictamente hablando, por razones de

cuantía, resultan de la exclusiva competencia de los Tribunales Colegiados, en las materias de que se trate, los casos cuyos montos no excedan los parámetros fijados por la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, mismos que han sido variados, por criterios de aumento, con objeto de aliviar en una medida razonable a la Suprema Corte de Justicia de la gran carga de trabajo a que se encuentra sujeta, con la pretensión de abatir el rezago que aún prevalece.

El criterio expuesto por la Sala Superior me parece inconsistente pues, en estricto rigor técnico, la competencia exclusiva de los Tribunales Colegiados no se circunscribe a la consideración de asuntos judiciales que no admitan segunda instancia, ni sólo a la materia de la suspensión en amparo. Esta última hipótesis indiscutiblemente les compete ahora de manera exclusiva, pero en los otros casos, por ejemplo, la materia jurídica involucrada en los asuntos de que se trate también puede ser conocida, como punto de derecho, en los que lleguen al conocimiento de la Suprema Corte, con independencia del criterio de cuantía y, en tal virtud, la misión de los Tribunales Colegiados se ve mutilada de manera importante en cuanto al establecimiento de jurisprudencia, pues prácticamente en ningún caso sus criterios podrían considerarse como obligatorios, a excepción del asunto concreto en el que fallaren.

La Sala Superior dió cumplimiento, a través de sentencias específicas, a las ejecutorias de los correspondientes Tribunales Colegiados que concedieron a las respectivas empresas quejas el amparo y protección de la Justicia Federal, dentro de los juicios que motivaron el establecimiento de la jurisprudencia estudiada.

A través de tales resoluciones se dejaron lisa y llanamente sin efectos, destruyendo todas sus consecuencias jurídicas, las resoluciones que habían sido reclamadas y en donde se sostuvo que las cuotas obreras no eran deducibles, habiendo sido pagadas por los causantes patronos al I.M.S.S., en términos del artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde 1968 hasta 1975.

En todas sus resoluciones de cumplimiento, la Sala Superior proveyó que con las mismas se informara a los correspondientes Tribunales Colegiados que, en sus términos, había dado oportuno y suficiente acatamiento a las sentencias de garantías. Ello se hizo de acuerdo con lo dispuesto al respecto por los artículos 104 a 106 y demás relativos de la Ley de Amparo.

En el caso de Fisher Governor, S.A., expediente número --100(06)5067/76/5972/76, el cumplimiento de la ejecutoria del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dictada en el amparo directo número 448/79, se hizo mediante sentencia de 25 de abril de 1980, siendo ponente el entonces Magistrado Mariano Azuela Gutiérrez. En el caso de Compañía Hulera Good Year Oxo, S.A., expediente número 100(06)/280/78/6395/77, el cumplimiento de la ejecutoria expedida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro del amparo directo número 710/79, se hizo por sentencia de 15 de octubre de 1980, habiendo sido Ponente el Magistrado Edmundo Plascencia Gutiérrez.

En el caso de Lenox Mexicana, S.A. de C.V., la ejecutoria del Segundo Tribunal Colegiado de referencia, dictada dentro del am-

paro directo número 102/82, que no aludió al fondo del problema de la deducibilidad que estudiamos, se practicó por sentencia de 5 de abril de 1983, habiendo fungido como Ponente el Magistrado Francisco Ponce Gómez.

En conclusión, a nuestro parecer ha faltado a la Sala Superior dar un segundo y definitivo paso en el acatamiento de las sentencias de amparo que le obligaron, para beneficio de la comunidad de los gobernados sujetos a su jurisdicción, consistente en modificar a un sentido de aceptación de deducibilidad o bien derogar, su jurisprudencia número 27 que todavía en esta fecha se sostiene por ella como operante.

V. EL ARTICULO 27, FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SO -
BRE LA RENTA DE 1964, VIGENTE DESDE EL 10. DE ENERO DE
1976 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1978. SEGUNDA MODIFI
CACION Y CONSECUENTES PROBLEMAS INTERPRETATIVOS Y DE -
APLICACION.

Por Ley que establece, reforma y adiciona diversas dispo-
siciones fiscales de fecha 26 de diciembre de 1975, publicada en el
Diario Oficial de la Federación del miércoles 31 de diciembre de 1975
y en vigor a partir del 10. de enero de 1976, se reformó la fracción
I del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, pa-
ra quedar como sigue:

"ART. 27. No serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del pro-
pio causante o de terceros, ni los de otros impuestos en-
la parte subsidiada por la federación, las entidades fede-
rativas o los municipios, ni los de otras contribuciones-
que originalmente correspondan a terceros, conforme a las
disposiciones relativas. **Tratándose de aportaciones al -
Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles
hasta por el monto total que corresponda pagar al causan-
te conforae a la Ley respectiva.**" (58)

Al respecto de dicha reforma, en la correspondiente expo-
sición de motivos de la ley se adujo textualmente lo que sigue:

(58) FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., pp. 70-71.

"Se considera necesario establecer que no son deducibles los impuestos en la parte en que son subsidiados por la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, ya que la práctica administrativa ha demostrado que algunos causantes vienen deduciendo la totalidad de dichos impuestos sin acumular el correspondiente ingreso por subsidio. En realidad el problema no reside en la procedencia de acumular o no dicho ingreso; sino en la consideración que impone la lógica y la equidad de que las empresas no aumenten sus costos con impuestos que en definitiva no pagan en razón de estar subsidiados. Para evitar diversas interpretaciones respecto de la procedencia de la deducción por las empresas de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social que corresponden a los trabajadores, se señala expresamente la prohibición de dicha deducción." (59)

Como se aprecia del contenido de la exposición de motivos, es de advertirse la intención del Legislador de prohibir la deducibilidad de las erogaciones efectuadas por los causantes patronos para cubrir -- las "cuotas obreras" al Instituto Mexicano del Seguro Social en forma expresa. Esta circunstancia resultaba fundada, a mi juicio, respecto de los casos en los cuales voluntariamente y sin causa legal -- que a ello les obligara, los patronos practicaran el gasto, ésto es, cuando la prestación se otorgara graciosamente, en forma similar a -- una donación, por parte de los patronos.

Sin embargo, definitivamente resulta ilegal e indebida -- respecto de los casos en que, como dentro de los apartados que anteceden hemos venido estudiando, la obligación de erogar el correspondiente gasto estuviera establecida y condicionada por instrumentos -- jurídicos de cualquier naturaleza, pero básicamente de carácter labo

(59) LEON LUEVANO R., José, op. cit., p. 57.

ral, ineludibles en su observación por los causantes patrones. Adelante presento la argumentación que sostiene este punto de vista.

No quiero dejar de comentar, no obstante, que aún en los términos en que llegamos a considerar procedente la negativa de la deducibilidad en comentario, la intención legislativa es infeliz, -- pues definitivamente desestimuló a los patrones que de alguna forma actuaran con conciencia de solidaridad social respecto de sus trabajadores, puesto que una actitud económicamente favorecedora de estos últimos, derivada de un castigo o esfuerzo financiero voluntariamente asumido por el patrón, definitivamente se sancionaba en el ámbito fiscal.

Así, un acto de gobierno emanado del Poder Legislativo Federal y propiciado con iniciativa del Presidente de la República, -- puede considerarse como causa de separación, desunión o desapoyo, como prefiera denominarse, entre las dos clases económicamente productivas más importantes de la Nación, en vez de constituir, bajo otras condiciones, un motivo de unión y cohesión. Ello me parece criticable.

Llevadas las cosas al extremo, tal y como lo pretendió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prácticamente en todos los casos, intentando la negativa de la deducibilidad de las erogaciones comentadas sin importar las fuentes de obligación a que para tal efecto se encontraran vinculados los causantes afectados, aduciendo -- que la intención de la reforma precisamente involucraba el querer -- prohibir siempre dicha deducibilidad, podríamos entender que la modi

ficación legal operante desde el 10. de enero de 1976 se constituir en un atisbo de la reforma inconstitucional que habría de sufrir el precepto en comentario a partir del 10. de enero de 1979.

La reforma de 1976 que aquí comentamos dió cabida también, al igual que la de 1968, a una multitud de problemas de legalidad surgidos con motivo de la interpretación y aplicación que del precepto hicieron por su parte los patrones, sosteniendo su derecho a deducir las correspondientes partidas y, por la otra, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, propugnando por la negativa indiscriminada de la deducibilidad de las mismas.

En función de todas las ideas y planteamientos que ya tuvimos oportunidad de manejar en los apartados antecedentes de este capítulo, hemos ganado terreno suficiente como para abreviar la exposición del en que nos encontramos.

Evidentemente, voy a sostener la proposición de que la autoridad fiscal nuevamente incurrió en error, configurando una interminable multitud de actuaciones ilegales, siempre que intentó la negativa de la deducibilidad en comentario. Estoy, por lo tanto, totalmente del lado de los causantes patrones, pues considero que continuaban gozando de la razón al pretender siempre el obtener, para todos los efectos legales a que hubiera lugar, el reconocimiento de su derecho a deducir las erogaciones de que se trata, disminuyendo su equivalente del ingreso global gravable, base para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta del correspondiente ejercicio.

Expuesto lo dicho, entremos en materia.

El numeral reformado a partir del 1o. de enero de 1976, con el texto que ya me permití transcribir, importa una norma que constaba de dos partes, habiendo establecido, en función de las mismas, dos reglas diversas para regular la negativa de deducción que constituye su materia. Ha de entenderse ésto con claridad para efectos de la realización de un correcto análisis técnico-jurídico y, por lo tanto, de una debida y justa interpretación del precepto.

En el párrafo primero el dispositivo establece una regla general respecto a los conceptos cuya deducción no debe admitirse, señalando como tales los siguientes:

a.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros;

b.- Los pagos de otros impuestos en la parte subsidiada por la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, y;

c.- Los pagos de otras contribuciones que originalmente correspondan a terceros.

En el párrafo segundo del precepto, en cambio, el mismo establecía una excepción a la señalada regla general de no deducibilidad, determinando en forma precisa que respecto de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, las mismas sólo serían deducibles hasta por el monto total "que corresponda pagar al causante conforme a la ley respectiva."

Es claro, en esta virtud, que las cuotas obrero patronales, para el efecto de considerarse como deducibles en materia del

impuesto sobre la renta, se rigen por la excepción o regla especial que contempla dicho párrafo segundo y no por la regla general que se contiene en el párrafo primero de la fracción en estudio. Por ello no pueden considerarse llanamente, para el efecto de un correcto análisis de la disposición, como meras contribuciones a cargo de terceros, puesto que la propia norma fiscal hacía una remisión o reenvío expreso a lo que dispusiera la ley respectiva.

Dicha ley respectiva es la Ley del Seguro Social, como claramente podrá apreciarse enseguida, pues se trata del ordenamiento específico que estructura todo lo relativo al servicio público nacional administrado por el Instituto a que alude la Ley de Renta.

Si el párrafo segundo de la fracción I del artículo 27 -- que aquí se analiza, expresamente autoriza que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social son deducibles hasta por el monto total que corresponda pagar a la causante conforme a la ley respectiva, por lo tanto dichas aportaciones pagadas por las empresas durante los ejercicios fiscales que fueron regidos por el dispositivo en comentario (1976 a 1978), si son deducibles para los efectos del cálculo del impuesto al ingreso global de las empresas, en términos, precisamente, de lo que dispusiera la ley respectiva, que no es otra que la Ley del Seguro Social. Esa disposición, lo veremos, aludirá a la cuantía de la deducción autorizada.

La cuestión ahora consiste en determinar cuál de los preceptos de la Ley del Seguro Social es el que constituye, para efectos del artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

reformado a partir del 10. de enero de 1976, "la ley respectiva" a que el mismo se refiere.

Este precepto es, directa y específicamente, el artículo 28 de la Ley de Seguridad indicada porque, como se verá, respecto de los casos a que me he venido refiriendo en el presente trabajo, se surten las hipótesis que dicha norma prevee.

El texto del referido numeral vigente durante los ejercicios involucrados en este particular estudio, que es el mismo que aún hasta la fecha rige sin modificaciones, es del tenor literal siguiente:

"ARTICULO 28.- Cuando los contratos colectivos concedan prestaciones inferiores a las otorgadas por esta Ley, el patrón pagará al Instituto todos los aportes proporcionales a las prestaciones contractuales. Para satisfacer -- las diferencias entre estas últimas y las establecidas -- por la Ley, las partes cubrirán las cuotas correspondientes.

Si en los contratos colectivos se pactan prestaciones iguales a las establecidas por esta Ley, el patrón pagará al Instituto íntegramente las cuotas obrero patronales.

En los casos en que los contratos colectivos consignent -- prestaciones superiores a las que concede esta Ley, se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior hasta la igualdad de prestaciones, y respecto de las excedentes el patrón quedará obligado a cumplirlas. Tratándose de prestaciones económicas, el patrón podrá contratar con el Instituto los seguros adicionales correspondientes, en los términos del Título Tercero de esta Ley.

El Instituto, mediante un estudio técnico-jurídico de los contratos colectivos de trabajo, oyendo previamente a los

interesados, hará la valuación actuarial de las prestaciones contractuales comparándolas individualmente con las de la Ley, para elaborar las tablas de distribución de cuotas que correspondan."

Como se desprende del mismo -que consideré conveniente - volver a transcribir- clara y específicamente queda determinado que si las partes en sus contratos colectivos pactan prestaciones iguales o superiores a las establecidas por la Ley del Seguro Social, - los patrones pagarán al Instituto íntegramente las cuotas obrero patronales, hasta la igualdad de prestaciones y, respecto de las superiores, el propio patrón queda obligado a cumplirlas, pudiendo incluso, en su caso, contratar seguros adicionales en tratándose de prestaciones económicas.

En tales supuestos, por imperativo expreso de la norma - contenida en el artículo 28 de la Ley del Seguro Social, surtidas - las hipótesis que se señalan, resulta que las cuotas son integra y - solamente patronales, correspondiendo a los patrones su entero en - forma originaria y directa.

En otras palabras, podemos decir que si se dan las hipótesis que prevee este dispositivo, que consisten en dos supuestos, a - saber:

a) Que exista celebración de contratos colectivos de trabajo, y;

b) Que por virtud de los mismos, los patrones otorguen - prestaciones iguales o superiores a las que establece la Ley del Seguro Social en relación con sus trabajadores;

Como conclusión..

c) Habrá de darse también la consecuencia prevista por la propia norma, que es: Que las cuotas obrero patronales resulten íntegramente a cargo del patrón, siendo totalmente patronales y constituyendo obligación exclusiva del mismo el pagarlas en forma completa al Instituto, subsistiendo además la obligación de que el patrón satisfaga, en beneficio de sus trabajadores, las prestaciones superiores a que quedó obligado.

Resulta más clara tal situación si se precisa en tales - contratos la obligación directa del patrón de cubrir a su cargo las - cuotas obreras, implicando ello todas las prestaciones legales rela-)
tivas, a nivel de igualdad.

Es prudente señalar que incluso en caso de otorgamiento - de prestaciones inferiores a las previstas por la ley, el patrón que
da obligado a pagar íntegramente los aportes proporcionales conveni-
dos de la cuota obrera y, sólo por la diferencia, las partes habrán-
de aportar el resto.

Es el caso de que los aportes proporcionales que cubra el patrón de la que se llamaría "cuota obrera", se convierten por dispo-
sición de ley en patronales y originariamente a su cargo.

En el supuesto de existencia de contratos colectivos con las características anotadas, "la ley respectiva" a que se remite el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y no algún otro dispositivo-

de la misma, según lo que adelante refiero.

Esa es la interpretación correcta que debe darse a la ley fiscal porque la misma, en los períodos analizados específicamente, permitía la deducción de las aportaciones erogadas por los causantes al I.M.S.S., resultando que, en términos del referido artículo 28 de la Ley de Seguridad Social, a los patrones de mención tocaba cubrir obligatoria y forzosamente la totalidad de aquéllas.

El texto fiscal se remitía e integraba para el efecto de la determinación del monto total de la deducción, admitiéndola, a la Ley del Seguro Social. El dispositivo correspondiente de ésta se incorporaba en tal virtud, al del de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para formar parte de la misma, en razón de que así lo dispuso el Congreso de la Unión en ejercicio de sus facultades legislativas.

Es perfectamente válido, por lo demás, que a efectos de regular una determinada materia o de integrar adecuadamente el contenido de un dispositivo determinado, el Legislador practique, dentro de éste, una remisión a otro ordenamiento también emanado de su soberanía.

No es, que quede claro, que la Ley del Seguro Social determinara o decidiera sobre la deducibilidad del gasto que nos ocupa para efectos del cálculo del impuesto, sino que la Ley de Renta autoriza dicha deducción y, al efecto de determinar la base gravable, como resultado de precisar la cuantía de dicha deducción, opera la remisión legal a lo dispuesto por la Ley del Seguro Social, en razón -

de cuyo artículo 28 ha de determinarse precisamente el monto involucrado.

Para decirlo en otras palabras y de acuerdo con las expresiones vertidas al respecto por el Sr. Lic. Carlos Mandrí Gómez, resulta que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente entre 1976 y 1978 establecía la deducibilidad de las aportaciones al I.M.S.S. -- "hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la ley respectiva", pero no regulaba cual era ese monto, puesto -- que ello concernía a la Ley del Seguro Social. Esto es, que el precepto de la ley impositiva se desarrollaba sobre la base de la "ley respectiva" a la que tocaba señalar cuál era el monto que correspondía pagar al causante, de manera tal que la Ley de Renta tenía, en este punto concreto, un complemento en la Ley de Seguridad Social, por disposición expresa del propio Legislador.

En tal aspecto, las disposiciones de esta última se incorporaron a las de la primera para que formaran parte, también, de la misma, sin necesidad de que en ésta se reprodujera su texto, bastando con la remisión de una a la otra hecha por el Congreso de la Unión.

Fijado así el ámbito de la norma fiscal en evidente concordancia con el precepto de la legislación de seguridad social, resultaba ilegal cualquier resolución autoritaria desechatoria de las deducciones efectuadas por los causantes patrones, toda vez que dichas determinaciones se fundaban en una interpretación mutiladora -- del texto de la ley impositiva para efectos de fijar su sentido, cercenando precisamente aquella parte de la misma en que alude a la Ley

del Seguro Social como la "ley respectiva" encargada de determinar el monto total que correspondía pagar al causante de las aportaciones al I.M.S.S., para los efectos de su deducción.

De ninguna manera podría considerarse obstáculo válido oponible a la conclusión alcanzada el que, en su caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumentara, con pretendido fundamento en el artículo 12 de la Ley del Seguro Social, que el pago de las aportaciones efectuadas por los causantes patrones de la "cuota obrera", "en origen corresponde a los trabajadores", por lo que no sería deducible de conformidad con el artículo 27 fracción I en estudio, en razón de que no es exacto que dicho precepto disponga tal cosa, sino que solamente define los sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio y no, en cambio, los obligados a cubrir las aportaciones.

Por su parte, en contrario, el artículo 28 de la Ley de Seguridad Social establece expresamente que corresponde al patrón el pago íntegro al Instituto de las cuotas obrero patronales, esto es, de las aportaciones de seguridad social, en el caso de que los contratos colectivos que le resulten imputables, pacten prestaciones iguales a las establecidas en dicha ley.

Para los efectos oficiosos y contenciosos, derivados de la necesidad de defensa de los causantes afectados, resultaba indispensable, esto es, requisito *sinne qua non*, que los mismos acreditaran con las documentales idóneas la existencia de los contratos colectivos o, en definitiva, de los instrumentos jurídicos que les fueran necesariamente oponibles (contratos-ley o reglamentos administrativos) y que ellos les impusieran la obligación de enterar a su car-

go las cuotas obreras derivadas del aseguramiento social obligatorio de sus trabajadores.

Lo anterior en virtud de que ese es el supuesto específico de operación de la excepción contemplada por la reforma sufrida, - a partir de 1976, en la fracción I del artículo 27 de la ley fiscal.

De no existir el acreditamiento judicial de la situación descrita, los causantes de que se tratara, ya como recurrentes o como actores, habrían de padecer la desestimación material de sus instancias y la consecuente declaratoria de validez de los actos de autoridad que hubieran recurrido.

Por lo demás, como se aprecia, la cuestión se reducía prácticamente a un mero punto de derecho, consistente en una interpretación acorde con los principios de la hermenéutica del precepto fiscal en comentario.

Resulta aquí oportuno remitirnos a las consideraciones -- que expuso en forma tan sencilla y brillante, según nos parece, el - Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Cir- cuito, dentro de la ejecutoria con la que falló el amparo directo -- No. 177/78, la que ya transcribimos en lo conducente en uno de los - apartados anteriores del presente capítulo (en fojas 74 a 77).

Resultó, por otra parte, que consistentemente la Secreta- ría de Hacienda y Crédito Público, en su afán de obtener declarato- rias judiciales de negativa de la deducción de las erogaciones en es

tudio, proponía que, a tales efectos, era de aplicarse para juzgar - negocios ya regulados por la norma de 1976, la jurisprudencia número 27 establecida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que ya analizamos.

Ello, a pesar de ser incorrecto, fue tomado en consideración y aceptado, incluso, por varias de las Salas Regionales de la - actual estructura del referido Tribunal.

La inexactitud técnica de tal proceder resultaba, en primer término, de la evidente inaplicabilidad de la jurisprudencia de marraz, porque como se aprecia con toda claridad del rubro de la tesis, ("IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- No son deducibles las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social por cuenta de los trabajado- res conforme a la ley vigente antes de 1976") dicho criterio, amén - de ser materialmente infundado, era tan sólo aplicable, dentro del - ámbito temporal, a efectos de la ley vigente hasta el 31 de diciem- bre de 1975 y, respecto de los casos a que estamos aludiendo, el pro- blema se traduce en el análisis del precepto vigente a partir del -- año de 1976 y hasta el de 1978.

La inaplicabilidad de la jurisprudencia por tal concepto, fue incluso definida expresamente por el H. Tercer Tribunal Colegia- do en Materia Administrativa del Primer Circuito, en ejecutoria de - 28 de agosto de 1984, dictada al resolver el amparo directo número - 113/84, promovido por Fundidora Monterrey, S.A., en contra de actos- de la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Fe- deración, resuelta por unanimidad de votos y siendo ponente el Sr. Ma

gistrado Genaro David Góngora Pimentel y Secretario el Sr. Lic. Roberto Terrazas Salgado.

Allí, dentro del séptimo considerando de la ejecutoria, a fojas 36,- el Tribunal dijo: "Igualmente asiste la razón a la quejosa, cuando afirma que el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Federación, en el cual se indica la no deducibilidad de las cuotas, se refiere a los ejercicios anteriores a los años de 1976 y 1977, resultando inaplicable a su caso concreto, toda vez que la deducción aludida corresponde al ejercicio de 1977".

En segundo término, además de lo anterior, por supuesto la tesis era inaplicable en fondo a virtud de que, como en su oportunidad lo vimos, la misma carece de autoridad moral y de observancia, pues todos los fallos ordinarios que la constituyeron quedaron revocados por sendas ejecutorias de amparo.

En tercer lugar, la tesis era inaplicable pues materialmente el nuevo texto legal difería del que fue objeto de análisis en términos de la jurisprudencia.

Por último, la inaplicabilidad de dicho criterio derivaba de que existía una total incongruencia entre los argumentos de la tesis y los que planteaban, a la luz del precepto nuevamente reformado, los causantes actores. En efecto, -- remitiéndome a la advertencia previa que en este sentido ya antes habíamos formulado, precisamente resulta que el contenido de la jurisprudencia, como de su texto se aprecia, en nada alude a la argumentación de fondo que, para impugnar los actos de la autoridad, dentro del presente apartado me permití dejar expuestos, con la que coincidió la gran mayoría de las defensas que pude investigar directamente.

Bajo otro aspecto conviene señalar, con la intención de hacer un planteamiento general del panorama jurídico que en aquellos momentos se presentaba en esta materia, que la autoridad fiscal so tenía vehementemente que las cuotas obreras pagadas por el patrón al

I.M.S.S. continuaban no siendo deducibles bajo el texto legal de --- 1976 al igual que, a su juicio, no lo eran en función de la norma de 1968, porque la segunda reforma sufrida "no involucraba un cambio en regulación material, sino que era tan sólo una reforma aclaratoria", para confirmar el sentido de negativa de la deducibilidad de las erogaciones, en todo caso.

Tal argumento fué también acogido en varios asuntos, tanto por diversas Salas Regionales, cuanto por la Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, quienes lo estimaron fundado.

Sin embargo, tales determinaciones eran equivocadas y definitivamente ilegales, según lo determinó el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresamente, en términos de la jurisprudencia número 9 consultable a fojas 323 y 324 de la Primera Parte del Informe 1984 del Presidente de dicho máximo Tribunal, la que enseguida transcribo, no sin antes mencionar que dicha inexactitud se contiene también dentro del texto de la propia jurisprudencia número 27 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal, a cuya consulta me remito.

La jurisprudencia de la Suprema Corte es del tenor literal siguiente:

"RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. LA REGLA SOBRE DEDUCIBILIDAD Y NO DEDUCIBILIDAD DE LAS MISMAS, SEGUN EL CASO, SE INTRODUJO EN LA REFORMA VIGENTE A PARTIR DE 1979, AL ARTICULO 27, FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA MATERIA.-Del análisis -- histórico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 y

de sus reformas sucesivas se deduce que el sistema conforme al cual se autoriza la deducción de las cuotas pagadas por el patrón por cuenta de sus trabajadores con salario mínimo general y se prohíbe cuando correspondan a trabajadores con salario superior, se introdujo en la reforma al precepto mencionado que inició su vigencia el 10. de enero de 1979, pues en el texto original no se hacía mención alguna de esas aportaciones y en reformas de 1968 y de -- 1975 si bien implícitamente se puede aceptar que se aludió a tales cuotas, nada se determinó en cuanto a la diferenciación en el tratamiento sobre la deducibilidad en un caso y la no deducibilidad en otros, por lo que resulta infundado sostener que los patronos se encontraban sujetos a la misma situación jurídica, en ese aspecto, con anterioridad al 10. de enero de 1979."

No se trataba pues, según lo dicho, de que los cambios -- producidos en el texto del numeral de la Ley Fiscal en comentario hubieran obedecido a una mera intención aclaratoria sino que, aludiendo indirectamente primero y directamente después al tratamiento de deducibilidad que debería darse a las cuotas obrero patronales, a nivel de mera legalidad, ésto es, de interpretación ordinaria, llegaron a adoptarse posturas diferentes por el Tribunal Fiscal de la Federación, aunque las de los Tribunales de Amparo siempre fueron concordantes en el sentido de que las partidas estudiadas eran deducibles.

Efectivamente, tal y como lo consigno, resultó que ante los criterios desfavorables a los intereses de los gobernados actores que fueron sostenidos por las diversas Salas de la nueva estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, expresando que las cuotas obreras pagadas por ellos al I.M.S.S. no eran deducibles en términos

de la reforma de 1976, los Tribunales Colegiados de Circuito concedieron a los mismos el amparo y protección de la Justicia Federal, para el efecto de que pudieran seguir operando la deducción que pretendían.

Al respecto, a manera de ejemplo me permito citar una pequeña lista de casos en los que los HH. Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito expedieron ejecutorias en el sentido que señalo, desestimando también la aplicabilidad de la jurisprudencia número 27 de la Sala Superior.

El Primero de tales Colegiados lo hizo al resolver el amparo directo número DA 177/78, por ejecutoria de 17 de noviembre de 1977, cuyas consideraciones ya he transcrito dentro del presente trabajo, en lo conducente, que revocó la sentencia dictada por la Tercera Sala Regional Metropolitana dentro del juicio número 753/77. El amparo correspondiente fue promovido por Seguros de México Bancomer, S.A. y 51 quejas coagraviadas más.

El Segundo hizo lo propio al resolver los amparos directos números DA 38/81, por ejecutoria de 18 de junio de 1981, habiendo sido promovido el juicio por Banco B C H, S.A., contra sentencia de la Cuarta Sala Regional Metropolitana, dictada en el expediente número 3994/80; amparo número DA 248/81, promovido por Altos Hornos de México, S.A., fallado el 8 de octubre de 1981, revocando la sentencia de la Quinta Sala Regional Metropolitana, dictada dentro de los juicios números 10205/78 y 1031/79 acumulados; amparo número --- DA 818/81, promovido por Carbón y Cok, S.A., fallado el 11 de marzo

de 1982, revocando la sentencia dictada por la Sala Superior dentro de la revisión número 86/80/11223/79.

El Tercero actuó en el sentido descrito, al resolver el amparo directo número DA 113/84, por ejecutoria de 28 de agosto de 1984, expedida dentro del juicio promovido por Fundidora Monterrey, S.A. Dentro del proceso de garantías se revocó la sentencia de la Sexta Sala Regional Metropolitana dictada en el juicio de nulidad número 8616/80, en la cual se sostenía el criterio de la jurisprudencia número 27 impugnada.

Por otra parte, no obstante, ha ocurrido felizmente que los criterios más recientemente producidos en la materia, tanto por la Sala Superior como por la mayoría de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, han evolucionado a una situación jurídicamente aceptable y conforme a derecho, admitiendo la deducción -- que propugnamos. Voy a permitirme invocar algunos de tales precedentes, en donde la Sala Superior mencionada alude, de manera expresa, al texto legal vigente durante 1976:

"CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL - POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1976.- Cuando una empresa está obligada a cubrir las cuotas obreras de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y por el contrato colectivo de trabajo, dicho pago es deducible con apoyo en lo dispuesto por el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1976, toda vez que dicho numeral establece que tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social serán

deducibles hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la Ley respectiva, además de que dicho gasto reúne los requisitos de deducibilidad que señala el artículo 26 fracción VII de la Ley de la Materia, por tener la naturaleza de previsión social, ya que las referidas cuotas se destinan a cubrir el costo de las prestaciones establecidas a favor de los trabajadores entre otros conceptos, las pensiones, jubilaciones, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad y guarderías infantiles."

Revisión número 1439/84.- Resuelta en sesión de 9 de abril de 1985, por mayoría de 6 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Miguel Toledo Jiménez.

Precedente: Revisión número 1527/79.- Resuelta en sesión de 24 de junio de 1981, por mayoría de 6 votos y uno en contra.- Magistrado Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Guillermo López Velarde.

Las tesis correspondientes pueden consultarse a fojas 798 y 799 de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, año VI, número 64, de Abril de 1985 y a fojas 68 de la propia Revista, año III, número 18, correspondiente a junio de 1981.

"CUOTAS OBRERO PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.- ERAN DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL EJERCICIO DE 1978.- Si una empresa se encontraba obligada a cubrir las cuotas obrero patronales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y del contrato colectivo del trabajo, dicho pago era deducible, con apoyo en lo dispuesto por el artículo 27 fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1978, que señalaba expresamente que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social serían deducibles -

hasta por el monto total que le correspondiera pagar al -
causante conforme a la ley respectiva. La Ley del Seguro
Social señalaba en su artículo 28, segundo y tercer párra-
fos que era obligación del patrón pagar al Instituto Mexi-
cano del Seguro Social integralmente las cuotas obrero pa-
tronales, cuando en el contrato colectivo se consignaran
prestaciones iguales o superiores a las de la ley, por lo
que debe concluirse que las cuotas pagadas al Instituto -
Mexicano del Seguro Social eran deducibles para efectos -
del impuesto al ingreso global de las empresas conforme -
a la ley vigente en 1978."

Revisión número 760/81.- Resuelta en sesión de 2 de julio
de 1982, por mayoría de 4 votos y 3 en contra.- Magistra-
do Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic.-
Roberto Caletti Treviño. (El Mag. Mariano Azuela Gutiérrez
se reservó su derecho de formular voto particular).

Esta tesis es consultable a fojas 686 y 687 de la Revista
del Tribunal, Segunda Epoca, año VI, número 31, correspondiente a ju-
lio de 1982.

Por último, a todo este respecto, me permito precisar que
con fecha 10 de enero de 1986 fuimos notificados de la sentencia defi-
nitiva de primera instancia que expidió la Primera Sala Regional Me-
tropolitana del referido Tribunal, con fecha 5 de noviembre de 1985,
dentro del juicio número 9331/84, por cuya virtud fue declarada la -
nulidad que demandamos, desde el 24 de septiembre de 1984, en repre-
sentación de Cementos Tolteca, S.A., de la resolución contenida en -
el oficio número 729, de 13 de julio de 1984, por la cual el SubDi-
rector de Recursos contra Liquidaciones "B" de la Dirección General-
Técnica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,-
resolvió el recurso de revocación número 492/82, que habíamos inter-

puesto en contra del oficio número 2741, del 26 de febrero de 1982, - por cuya virtud se liquidaban, en contra de nuestra representada, di versos créditos fiscales en indebida aplicación de la ley que nos -- ocupa.

En contra de dicha sentencia favorable la Secretaría de - Hacienda interpuso recurso de revisión, el que se encuentra radicado ante la Sala Superior bajo el expediente número 265/86/9331/84.

En el referido procedimiento desahogamos, con fecha 22 de abril de 1986, en nuestro carácter de actores, la vista de contesta- ción de agravios que nos fue ordenada. Nos encontramos a la fecha - en espera de ser notificados con la resolución de segunda instancia misma que, confiamos, habrá de reiterar los criterios involucrados - en los precedentes que acabamos de transcribir, resultando así, sin- duda, uno de los últimos y más actualizados pronunciamientos que en - la materia hará la Sala Superior.

En función de todo lo que hemos argumentado y de acuerdo - con las decisiones judiciales adoptadas en la materia por los más di versos Tribunales competentes, podemos llegar a la conclusión de que, tal y como siempre lo hemos sostenido, los montos de las cuotas obre- ras pagadas por los patrones causantes al Instituto Mexicano del Se- guro Social, como prestación benéfica a sus trabajadores, son deduci- bles, como partidas de previsión social, a los efectos del cálculo - del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio de que se - tratara, también de conformidad con lo dispuesto por el artículo 27, fracción I de la Ley de la Materia, reformada a partir del 1o. de e- nero de 1976.

CAPITULO SEGUNDO

I. PREAMBULO.

A partir de ahora trabajaremos sobre lo que, de acuerdo con la intención inicial, habrá de constituir la parte medular de este modesto estudio.

Voy a referirme a la modificación legal sufrida por el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 a partir del 1o. de enero de 1979, aludiendo también al numeral del propio ordenamiento que le resultó concordante desde esa misma fecha, aplicable a la materia de personas físicas, esto es, el artículo 94, fracción I.

Vale aclarar para todo efecto, desde ahora, que tanto el artículo reformado que se indica como su nuevo correlativo, se ve

ron reiterados por disposiciones idénticas que se encuentran en la actualidad aún rigiendo como parte de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1981 tratándose, respectivamente, de los artículos 25 fracción I y 137 fracción I de la misma.

Como del tenor del presente trabajo se advierte, en esta tesis he venido sosteniendo, en todo caso, el derecho de los patrones causantes del impuesto sobre la renta a deducir las partidas equivalentes a los pagos de las cuotas obreras que los mismos han tenido que cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social, como prestaciones favorecedoras de la economía de sus respectivos trabajadores.

Hemos visto que las reformas que sufrió el precepto legal regulador de la materia, provocaron serios problemas de interpretación y aplicación los que, a nivel ordinario, ésto es, de mera legalidad, han podido resolverse en el sentido de declarar procedente y fundada la deducibilidad pretendida por los causantes, desestimando la posición de la autoridad fiscal, asumida en el sentido de negar en todo caso y no tan sólo de restringir, la procedencia de la referida deducción.

Con independencia de lo que resulta el mero aspecto técnico-jurídico de la cuestión, he criticado la postura asumida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoridad administradora del impuesto, pues la considero lesiva, en última instancia, de los intereses de los propios trabajadores y no digamos ya del de los patrones, pues en definitiva ha desalentado y desestimulado notoriamente cualquier actitud de éstos que llevara a favorecer la economía de -

aquéllos por la vía del soporte, exclusivamente a cargo de los patrones, de cargas financieras que, de otra suerte, sólo habrían de ser soportadas por los propios trabajadores.

Sobre este tema abundaré más adelante.

Ya en el último de los apartados del capítulo precedente- anticipaba que la reforma de 1976 sufrida por el texto legal analizado, podría considerarse como un atisbo de un serio problema legal. - Entendimos que la modificación dió margen a complicados problemas interpretativos y de aplicación, pero pudimos apreciar que los mismos- eran resolubles dentro de la propia esfera de legalidad, produciéndose en definitiva, incluso, un cambio favorable a la situación de los particulares en la actitud de la Sala Superior del Tribunal Fiscal - de la Federación, comparándola con la que asumió a propósito de la- reforma de 1968.

Estimábamos, en función de nuestra manera de apreciar las cosas, que los problemas realmente se originaban, tan sólo, en la actitud concreta de la autoridad administradora del impuesto sobre la- renta y no, en definitiva, en la esfera del Legislador.

Con auténtica preocupación -pues por circunstancias de la vida aún en años de Universidad me tocó ver nacer este problema- advertimos que, a partir del 10. de enero de 1979, una nueva reforma - al precepto legal correspondiente -que implicó un verdadero desatino del Congreso de la Unión, atentatorio de garantías individuales en - perjuicio de los causantes gobernados- en vez de haber resultado un-

cambio, aquí sí verdaderamente aclaratorio, que sostuviera la correcta posición fiscal de los que ya se encontraban ineludiblemente sujetos a obligaciones laborales previamente adquiridas, siguiendo el sentido de los criterios que ya todos los Tribunales competentes habían empezado a producir, consolidó una grave injusticia.

La reforma de 1979 al artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 fue trascendente, tanto desde el punto de vista económico, cuanto del psicológico.

Dicha reforma de 1979 fue inconstitucional. Ello es lo que pretendo demostrar y voy a sostener.

En su momento, los afectados se vieron expuestos ante una situación que tuve oportunidad de contemplar de cerca. Tenían que decidirse o bien por consentir la injusta reforma, con un costo financiero elevadísimo, o bien por defender sus intereses acudiendo al amparo contra leyes, prácticamente bajo la certeza de no llegar a obtener en definitiva la concesión del mismo, al encontrarse subyacente en sus ánimos la fantasmal consideración de que las resoluciones finales de los tribunales competentes habrían de estar condicionadas no por un criterio estricto de técnica o de razón, sino de política, teniendo que considerar, además, que aún decidiendo combatir, habrían de correr un importante riesgo financiero, implicado por el interés fiscal litigioso que involucraría la cuestión.

! Que injusto y que cansino panorama se presentaba !

El sistema jurídico fiscal se volvía a todas luces incon-

gruente y los afectados, sujetos a todos los riesgos e indiscutiblemente colocados en la peor parte -la parte débil de la situación- tuvieron que apreciar dicho entorno y sus circunstancias.

En muchos casos, exclusivamente por temor o bien por desconfianza en nuestras instituciones -francamente no sé que sea peor- empezaron a buscar salidas al problema, evitando en principio optar por la constituida por el litigio contra las autoridades pues se trataba, ni más ni menos, de pelear en contra de la parte poderosa y en contra de la propia ley. Así, inicialmente pretendían orientar las consecuencias del problema, por vías alternas, de manera que fueran los trabajadores quienes resintieran la pérdida de la ventaja económica que los patrones les habían concedido y no las propias empresas, pues ello resultaba extraordinariamente injusto.

Con ese panorama, en definitiva los resultado de hecho fueron los previsibles y en diversos ámbitos empresariales sucedió que, del universo de entidades afectadas, la gran mayoría, de inicio, decidió no pelear, consintiendo la aberrante modificación legal sin defenderse.

De esa parte, de los que consintieron sin oponerse, algunos, a los que les fue posible, intentaron transportar la carga económica de la reforma a sus trabajadores mediante la negociación laboral y la operación de cambios de naturaleza exclusivamente contable, ésto es, de forma de registro de percepciones, con resultados prácticamente nulos.

Otra parte de los que consintieron -los más-, se abstuvie

ron de hacer absolutamente cualquier cosa. Simplemente doblaron la : manos y, en la medida de lo posible, trataron de desfogar el impacto por la vía del aumento en precios de sus productos, a la masa social de últimos consumidores.

Sin embargo, existieron los menos que optaron por defende - derse y que, confiando en nuestras instituciones jurídicas, decidieron jugársela por la vía del derecho acudiendo, convencidos de tener la razón, vía amparo contra leyes, a demandar la justicia de la Unión ante nuestra Suprema Corte.

Ocurrió que tuvimos la enorme suerte, a Dios gracias, deser sujetos de la irrestricta confianza de los más altos funcionari - os de un grupo empresarial importante, quienes nos instaron a def - tender en la materia los intereses jurídicos de varias de sus empres - sas, entre las que puedo mencionar a Cementos Portland Nacional, S.A. de C.V. y la entonces denominada Servicios Profesionales Tolteca, S.C., quien después modificó sus estatutos convirtiéndose en Sociedad Anón - ima de Capital Variable y varió, por último, su razón social a la - de Grupo Tolteca, S.A. de C.V. Debo citar también a Cementos Tolteca - ca, S.A. de C.V.

Pido desde ahora indulgencia a todos los eventuales lectores de este trabajo, así como disculpas anticipadas, si en algún momen - to mi exposición se produjera con cierta carga emotiva o con alg - ún pequeño relato anecdótico, pues ello, en su caso, será producto - de las que, para mí, fueron muy importantes y estimables vivencias - originadas por el problema jurídico de que hablamos, respecto del -- cual pudimos intervenir activamente a virtud de la situación antes-

referida.

Por Decreto de Reformas y Adiciones a la ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 22 de diciembre de 1978, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 29 siguiente de ese mes y año y en vigor el 1o. de enero de 1979, se reformó la fracción I del artículo 27, para quedar como sigue:

"ARTICULO 27. No serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otros impuestos en la parte subsidiada por la Federación, las Entidades Fedrativas o los Municipios, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. **Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas;**". (60)

A virtud del propio Decreto reformativo que acabo de señalar, la Ley de 1964 suprimió su Título Cuarto, que hasta entonces se había denominado como "Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilaciones", sustituyéndose por tres capítulos adicionales (del IX al XI) que pasaban a formar parte del Título Tercero.

Esta adición se componía de diez nuevos artículos (del 90 al 99), dentro de los cuales se ubica el 94 que, referido a las per-

(60) FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p. 71.

sonas físicas y, en su caso, a las sociedades y asociaciones civiles, venía a ser correlativo del 27, operante para empresas sociedades -- mercantiles.

El señalado artículo 94, en lo conducente, establecía:

"ARTICULO 94. Se considera que en ningún caso reúnen el -- requisito de ser estrictamente indispensables para la ob -- tención de los ingresos, los siguientes gastos o inversio -- nes:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del -- propio causante o de terceros, ni los de otras contribu -- ciones que originalmente correspondan a terceros conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportacio -- nes al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán de -- ducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, co -- rrespondientes a trabajadores de salario mínimo general -- para una o varias zonas económicas." (61)

Para entender las disposiciones contenidas en el entonces novedoso artículo 94, debemos relacionar su primer párrafo con el -- inicial del también novedoso artículo 93, que establecía "las deduc -- ciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes re -- quisitos:" (61 bis).

Por su parte, tal y como ya lo mencionaba, la Ley del Im -- puesto Sobre la Renta que actualmente nos rige, misma que se encuen -- tra en vigor desde el 10. de enero de 1981 y que abrogó la de 30 de -- diciembre de 1964, en términos de sus artículos 10. y 20. transito --

(61) Idem., p. 240.
(61 bis) Idem. p. 239.

rios, reitera, en sus artículos 25 fracción I y 137 fracción I, para los mismos efectos, dispositivos idénticos a los que acabo de transcribir. Por ello y bajo un criterio de economía, deberán entenderse también como formulados respecto de la ley vigente, todos los argumentos, citas y objeciones que voy a practicar en relación con los de la ley de 1964, a la que únicamente aludiré en lo sucesivo para simplificar este estudio.

La exposición de motivos de las reformas de 1979 a la ley abrogada por la que actualmente nos rige, en lo conducente establecía:

"Otras modificaciones importantes tienen como propósito - precisar que las cuotas obreras pagadas por los patrones sólo son deducibles cuando correspondan a trabajadores - de salario mínimo y permitir la deducción de intereses - moratorios que actualmente la Ley considera no deducibles." (62)

En su oportunidad, la exposición de motivos de la ley de 1981, en sus partes relativas, señalaba lo siguiente:

"Son gastos deducibles por concepto de previsión social los que se efectúen por jubilaciones, fallecimientos, in validez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios -- por incapacidad, becas educacionales para los trabajado res o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga.

Las primas por seguros o fianzas deberán cubrirse a insti tuciones mexicanas y por conceptos deducibles ... En esta

Sección se señalan también los conceptos que no son deducibles. Entre ellos se mencionan los siguientes:

Los pagos hechos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros. En el caso de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones cuando correspondan a trabajadores de salario mínimo general." (63)

Como es evidente, existió una clara intención legislativa de suprimir en forma total la posibilidad de que los patrones causantes del impuesto federal referido, pudieran deducir la totalidad de las cuotas obreras que estuvieran pagando al I.M.S.S., en caso de -- que no se refirieran, exclusivamente, a trabajadores perceptores de salario mínimo general en la zona económica de que se tratara. Así, las erogaciones que se refirieran, con el mismo motivo, a trabajadores o empleados cuyas percepciones excedieran las del señalado salario mínimo general, ésto es, quedando en este supuesto incluidos los que laboraran percibiendo un salario mínimo profesional, ya no eran deducibles.

Aún erogándose los gastos, por virtud de lo dispuesto en la norma reformada, las correspondientes cantidades ya no podían utilizarse como deducibles. En estricto rigor técnico, el causante que daba obligado, como aún ahora lo está pues la ley vigente no ha sido modificada, a pagar impuesto sobre tales egresos.

La disposición reformada es clara y no admite duda acerca de su interpretación. No existe salida ordinaria para efectos de re

(63) MORENO PADILLA, Javier, "Prontuario de Leyes Fiscales 1966", 12a. Edición, México, D.F., Editorial Trillas, S.A. de C.V., 1966, pp. 308 y 309.

solver el grave problema que fue ocasionado a los causantes afectos a obligaciones derivadas de contratos colectivos de trabajo, de contratos ley y de reglamentos administrativos.

La negativa fue expresa y terminante por lo que, con independencia de cualquiera otra consideración, el único camino jurídicamente viable de que podían disponer los agraviados para defenderse, era el del amparo indirecto contra leyes, dentro del cual tendría que demostrarse que el nuevo dispositivo resultaba violatorio de garantías individuales y, por lo tanto, contrario a la Constitución, por lo que en su caso y mediante la concesión del amparo debería ser desaplicado en beneficio de los quejosos, para el efecto de considerar como íntegramente deducibles todos los pagos que a título de cuotas obreras al I.M.S.S. hicieran los causantes patronos, sin importar sus características o la cuantía de sus percepciones salariales.

Me parece que es oportuno precisar lo siguiente:

En términos de lo dispuesto por los artículos 21, 22 fracción I, 73-fracciones VI y XII, párrafos segundo y tercero de la Ley de Amparo, existe para los gobernados una tercía, en estricto sentido, de oportunidades para reclamar una ley que sea estimada como inconstitucional.

Si se trata de una ley autoaplicativa, ésto es, de aquéllas que causan agravio con su sola expedición y entrada en vigor, la misma podrá reclamarse dentro de los 30 días hábiles siguientes a ese último supuesto o bien dentro de los quince siguientes al de la notificación del primer acto concreto de su aplicación en perjuicio de los intereses del quejoso.

En el caso de leyes heteroaplicativas -estas últimas son las que solamente producen agravio a virtud de un acto concreto de aplicación y no como efecto de su mera expedición y entrada en vigor-

las mismas podrán reclamarse dentro de los quince días siguientes al en que se produzca su primer acto concreto de aplicación en perjuicio de los intereses del quejoso.

En su caso, toda norma tildada de inconstitucional podrá reclamarse, en última instancia, por la vía del amparo directo que se enderece en contra de la sentencia definitiva que sea dictada por el Tribunal de que se trate, dentro de la causa que resulte de la impugnación que haya practicado el gobernado de los actos concretos de autoridad que le afectaron con su motivo, habiendo optado por someterse a recursos ordinarios.

Tales cuestiones han sido ya claramente definidas por el Pleno de la Corte en términos de las tesis de jurisprudencia que enseguida voy a permitirme transcribir, las que son consultables en -- las páginas 136, 155 y 157 de la Primera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia y que textualmente establecen:

"LEY AUTOAPLICATIVA.- Para considerar una ley como autoaplicativa deben reunirse las siguientes condiciones: a) que desde que las disposiciones de la ley entren en vigor, obliguen al particular, cuya situación jurídica prevé, a hacer o dejar de hacer, y b) que no sea necesario un acto posterior de autoridad para que se genere dicha obligatoriedad."

LEY AUTOAPLICATIVA. QUIENES PUEDEN IMPUGNARLA DENTRO DEL TÉRMINO DE LOS 30 DÍAS SIGUIENTES AL DE SU ENTRADA EN VIGOR.- Una ley autoaplicativa sólo puede ser impugnada de inconstitucional como tal, esto es, dentro del término de los 30 días siguientes al de su entrada en vigor, a que se refiere el artículo 22, fracción I, de la Ley de Ampa-

ro, por aquellas personas que, en el momento de su promulgación, queden automáticamente comprendidas dentro de la hipótesis de su aplicación. En consecuencia, las personas que por actos propios se coloquen dentro de la mencionada hipótesis legal con posterioridad al transcurso del referido término de 30 días, sólo estarán legitimadas para objetar la constitucionalidad de la ley en cuestión a partir del momento en que las autoridades ejecutoras correspondientes realicen el primer acto concreto de aplicación de dicho ordenamiento en relación con ellas."

"LEYES, AMPARO CONTRA. TERMINO PARA INTERPONERLO.- De acuerdo con el sistema actual de la Ley de Amparo (artículos 22, fracción I, y 73, fracciones VI y XII, párrafo 2o.), la oportunidad para impugnar leyes no se relaciona con la fecha en que son conocidas por el interesado, sino que cuando son autoaplicativas pueden ser impugnadas en los treinta días siguientes al en que entran en vigor; y, en todo caso, pueden ser combatidas en los quince días siguientes al del primer acto de aplicación en perjuicio de la quejosa."

"LEYES, AMPARO CONTRA. TERMINO PARA PROMOVER LA DEMANDA.- Los distintos términos para impugnar una ley que se estime inconstitucional, son: a) Dentro de los treinta días siguientes al en que entre en vigor la ley si es autoaplicativa (artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo); -- b) Dentro de los quince días a partir del primer acto de aplicación (artículo 21 de la misma ley) y c) Dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución del recurso o medio de defensa ordinario, - si éste se agotó previamente a la interposición del amparo (artículo 73, fracción XII, tercer párrafo, de la ley invocada)".

Es importante aclarar que, cuando se trate de reclamar en

amparo una ley, dado el supuesto de autoaplicación o de heteroaplicación, si éste último es indispensable, no existe necesidad de agotar en ningún caso los recursos ordinarios que el propio ordenamiento o cualquier otro que resulte aplicable prevean, con objeto de combatir en forma procedente los actos de autoridad de que se trate.

Al respecto resulta aplicable lo determinado por el Pleno de la Corte en su jurisprudencia número 86, consultable a fojas 172- de la Primera Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia, que a la letra dice:

"LEYES, RECURSOS QUE DEBEN AGOTARSE PREVIAMENTE AL AMPARO CONTRA, CUANDO OPERA EL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD DEL -- JUICIO DE AMPARO.- De acuerdo con el criterio flexible y equitativo del tercer párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, adicionado por el Decreto de 3 de enero de mil novecientos sesenta y ocho, publicado en el Diario Oficial de treinta de abril del mismo año, en vigor a los ciento ochenta días siguientes al de su publicación (28 de octubre de 1968), si contra el primer acto de aplicación de la ley combatida procede algún recurso o medio de defensa legal, por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar, desde luego, la ley a través del juicio de amparo. Sin embargo, si el interesado opta por el recurso o medio de defensa legal, y si ese recurso o medio de defensa legal es procedente, opera el principio de definitividad que rige en el juicio de amparo, quedando obligado el interesado a recorrer, previamente a la interposición de la acción constitucional, todas las jurisdicciones y competencias a virtud del ejercicio de los recursos ordinarios tendientes a revocar o modificar el acto lesivo a sus intereses."

He traído a colación lo anterior porque sucedió que, por muy diversas razones de hecho, a algunos causantes gobernados les -- fue imposible reclamar las disposiciones reformadas de la Ley de 1964 en amparo indirecto bajo un criterio de autoaplicación de la norma, -- pues ésta efectivamente causaba agravios jurídicos desde su propia -- entrada en vigencia, no obstante lo cual, prácticamente ninguno de -- los juicios promovidos en contra de dicha reforma sufrida por la ley de 1964 en 1979 fue promovido bajo el criterio señalado, sino en fun-- ción del de heteroaplicación.

En su momento, transcurrió con exceso el período de 30 -- días previsto por el artículo 22 fracción I de la Ley de Amparo y se hizo indispensable la existencia, en cada negocio, de un acto concre-- to proveniente de autoridad que, siendo el primero, le fuera notifi-- cado a los correspondientes quejosos causándoles agravio.

Esta circunstancia fue vivida por varias de las empresas -- del grupo industrial que decidió someterse a nuestro patrocinio.

Se nos presentaba un problema significativo en cuanto a -- estrategia, pues disponíamos de los cálculos aproximados que habían -- elaborado las Compañías para establecer el impacto económico que les producirían las reformas y el mismo era, en todos los casos, muy ele-- vado, siendo consecuentemente no recomendable ni prudente el que sub-- sistiera en esta materia un estado de inseguridad jurídica, derivado -- del transcurso de un lapso excesivo sin instauración de los juicios -- de garantías correspondientes y, más aún, sin que existieran resolu-- ciones de última instancia producidas por la Suprema Corte.

Todas estas empresas se encontraban sujetas a dictamina -
ción en sus estados financieros por parte de Contador Público regis-
trado y autorizado para tal efecto, en términos del artículo 85 del
Código Fiscal de la Federación de 1967, por la Secretaría de Hacien-
da y Crédito Público.

En condiciones normales, los primeros actos concretos de
aplicación de la norma reformada se hubieran producido cuando, con -
motivo del ejercicio de sus facultades revisoras, ejercitadas respec-
to de los dictámenes, la Secretaría formulara observaciones y en su-
caso liquidaciones de créditos fiscales en contra de las empresas.

Como en la práctica sucede que la autoridad fiscal ejerce
tales facultades sobre los tiempos límites del término legal de cadu-
cidad, consideramos que era inútil esperar, por el serio peligro in-
volucrado, a que dicha forma de heteroaplicación se presentara.

En su momento, además, existiría la grave desventaja de -
que tendrían que proponerse los litigios constitucionales existiendo
ya créditos fiscales determinados, los que deben garantizarse en for-
ma limitada y financieramente muy costosa, en términos de lo dispues-
to por el artículo 135 de la Ley de Amparo.

Urgía, pues, que existiera el primer acto concreto de a -
plicación de la ley reformada en perjuicio de los intereses de las -
quejas con objeto de contar, a la brevedad, con el presupuesto pro-
cesal indispensable para promover las acciones constitucionales de -
que se tratara.

Por prudencia, resultaba preferible litigar el problema de derecho sin que existieran todavía créditos fiscales de por medio pues, aunque había confianza en que era debida la eventual concesión de los amparos, como nuestro plan a implementar implicaba que las empresas continuaran deduciendo los gastos -para ver, en función de las primeras resoluciones judiciales que se expidieran, si dicha posibilidad tenía bases sensatas, de hecho, y entonces decidir si convenía continuar con la señalada política o bien, cambiarla minimizando el riesgo, pasando a operar la no deducibilidad sin consentimiento y pagando el correspondiente impuesto que procediera bajo protesta, presentando en su caso las correspondientes declaraciones complementarias por los ejercicios ya transcurridos, evitando así la generación de mayores accesorios, la eventual imposición de sanciones y dejando abierta la posibilidad legal de obtener, en su momento, la devolución fiscal del pago de lo indebido- decidimos, por lo dicho, -provocar ese ansiado primer acto concreto de aplicación y para ello, consideramos que lo viable resultaría el someter en vía de consulta, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la solicitud de autorización para continuar deduciendo, por parte de las eventuales --quejosas, la totalidad de las cuotas obreras a que venimos refiriéndonos. Ello pretendía el provocar un pronunciamiento expreso, en --cualquier sentido, por parte de la autoridad y, aunque esperábamos --que fuera negativo, nos cabía la esperanza de que, por equidad, se --expidiera una resolución favorable al particular con base en la cual pudiera evitarse, obteniendo el resultado pretendido desde un inicio, todo el procedimiento que implicaría un largo litigio constitucional.

Procedimos de acuerdo con lo ideado, consultando a la autoridad con fundamento en lo dispuesto por el artículo 8o. constitucional -que garantiza el derecho de petición- y 91 del Código Fiscal de la Federación de 1967, entonces aplicable, el que textualmente -- disponía lo que sigue:

"ART. 91. Los interesados directamente en situaciones reales y concretas que planteen consultas sobre la aplicación que a las mismas deba hacerse de las disposiciones fiscales, tendrán derecho a que las autoridades que al efecto señale el reglamento respectivo, dicten resolución sobre tales consultas. Si no se plantean situaciones reales y concretas las autoridades se abstendrán de resolver consultas relativas a la interpretación general abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales". (64)

Resultaría inconvenientemente largo el detallarlo, pero vale decir que la autoridad siempre se opuso, en los casos en que nos valimos de las resoluciones dictadas a tales instancias de consulta, utilizándolas como supuesto de heteroaplicación para poder acceder a la vía del amparo indirecto, a que tal procedimiento tuviera validez, aduciendo que no se trataba de actos definitivos de autoridad que pudieran, por ende, considerarse como agraviantes de los intereses jurídicos de las empresas quejasas, proponiendo, en todos esos casos, que se sobreseyera en los juicios de garantías, con fundamento en lo dispuesto por la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo.

En definitiva, no obstante, el criterio de la autoridad fue

(64) MORENO PADILLA Y AGUILAR ALVAREZ, op. cit., p.47

desestimado y, también en su oportunidad, el H. Pleno de la Suprema-Corte de Justicia de la Nación resolvió que habíamos obrado correctamente, estableciendo una muy interesante tesis al respecto, la que -enseguida voy a transcribir, misma que es consultable a fojas 361 de la Primera Parte del Informe 1984 del Presidente de dicho muy alto -Tribunal:

"LEYES, AMPARO CONTRA LA CONTESTACION A UNA CONSULTA. SI -CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACION.- El hecho de que en la contestación a la consulta planteada por la quejosa al Administrador Fiscal Regional del Noroeste no se haya determinado un crédito fiscal, no significa que no constituya un acto de aplicación de la ley reclamada, ya que la autoridad se basó expresamente en el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para hacer saber a la empresa quejosa que las cuotas que paga al Instituto Mexicana (sic) del Seguro Social, no son deducibles de sus ingresos acumulables para determinar el impuesto sobre la renta que debe cubrir, por lo que, al haberse fundado el acto reclamado en dicha ley, es obvio que sí constituye un acto de aplicación de la ley combatida, sin que, por lo tanto, sea necesario que la quejosa deba esperar a que se le finque un crédito fiscal para estar legitimada para impugnar el ordenamiento legal aplicado.

Amparo en revisión 8279/81.- Cementos Portland Nacional, -S.A. de C.V. - 12 de julio de 1984.- Unanimidad de 20 votos. Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.- Secretario: Arturo Iturbe Rivas."

En tales condiciones, para efectos de los casos concretos que tuve oportunidad de conocer, con independencia de cualquier otra circunstancia relativa a una actuación normal de las autoridades, ob

tuvimos una oportunidad más rápida de acceder a la justicia constitucional.

Enseguida procederé a plantear las razones por virtud de las cuales estimamos, desde entonces, que el precepto reformado es inconstitucional.

Pretendo complementar el correspondiente análisis con un somero estudio, contenido en apartados diversos, de la propia norma contemplada a la luz de varios de los dispositivos constitucionales que resultan aplicables a una ley fiscal, normando los diversos aspectos conforme a los cuales deben las mismas ser expedidas y operantes para que se estimen como conformes con lo que dispone la Carta Magna y, consecuentemente, válidas.

Habré de obrar como lo indico, en razón de que los motivos que esencialmente identificamos como razones de violación de garantías individuales por parte de la norma -problema de inequidad y desproporcionalidad- fueron en su oportunidad estudiados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia y resuelta la cuestión a virtud de una jurisprudencia a la que en su oportunidad aludiremos.

En tales condiciones, esas referencias diversas plantearán tópicos que no fueron analizados por la Corte y estableceremos respecto de ellos conclusiones concretas.

II.- ANALISIS DE LA LEY A LA LUZ DEL ARTICULO 31 FRACCION
IV CONSTITUCIONAL. LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTA
RIA.

Establece la Constitución Política de los Estados Unidos-
Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, lo siguiente:

"ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federa
ción como del Estado y Municipio en que residan, de la ma
nera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

(65)

En contradicción con la tesis que reiteradamente sustentó
Ignacio Luis Vallarta, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de -
la Nación actualmente y a virtud de la Jurisprudencia No. 51, visi -
ble a fojas 96 y 97 de la Primera Parte del Apéndice al Semanario Ju
dicial de la Federación 1917-1985, cuyo rubro es "IMPUESTOS, EQUIDAD
Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", ha entendido que el texto del dispositi
vo constitucional transcrito consagra en sí mismo una garantía indi
vidual, de manera que los Tribunales Federales se encuentran en apti
tud de analizar judicialmente los tributos que la violen.

A efectos de ilustración, transcribo la jurisprudencia:

(65).- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ediciones Andrade, S.A. de C.V., Tomo I,
México, D.F., 1966, p.32-1.

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecuto -- rias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece -- los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que -- si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la -- fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que -- se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo."

Por otra parte, habiendo evolucionado a partir de un precedente que resultó muy significativo por sus características (Amparo en revisión no. 1597/65, promovido por Pablo Legorreta Chauvet y Coagraviados (66), el que a su vez encuentra como precedente el Amparo en revisión no. 6168/63, promovido por Alfonso Córdova Mendoza y Coagraviados (67)), el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia

(66).- INFORME 1977, Primera Parte, Tesis No.35, p. 298.

(67).- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, Volumen 62, Séptima Época, Primera Parte, p. 23.

de la Nación ha establecido jurisprudencia en términos de la tesis - número 57, consultable a fojas 112 y 113 de la Primera Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia ya invocado, en el sentido de que para que los impuestos sean justos y plenamente válidos al recaer sobre los particulares, los mismos deben satisfacer necesariamente -- tres requisitos fundamentales, que son: a) que se encuentren descritos en ley; b) que sean proporcionales y equitativos; y, c) que se - destinen al pago de los gastos públicos.

Considero conveniente transcribir la jurisprudencia refe- rida, porque precisa algunas circunstancias que habré de comentar:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo - con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la - satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, - que sea establecido por ley; segundo, que sea proporci^onal y equitativo, y tercero, que se destine al pago de -- los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requi- sitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun --- cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y - equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula- general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos- requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir- de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las te- sis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos crite- rios. Así se ha sostenido que, si bien el artículo 31 - de la Constitución, que establece los requisitos de propor- cionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, - no está en el capítulo relativo a las garantías individua- les, la lesión de este derecho sí es una violación de ga- rantías cuando los tributos que decreta el Poder Legisla-

tivo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad".

Dentro del presente apartado vamos a referirnos, de forma somera, al primero de los requisitos esenciales identificados por la Suprema Corte como *sinne qua non* para que un impuesto y, desde luego, la ley que lo estructura, puedan considerarse válidos; éste es, al principio de legalidad tributaria.

El Pleno de la Corte ha establecido, también en jurisprudencia firme (68), que en función del principio-garantía individual-referido, las bases para determinar el monto de los impuestos debenser señaladas por la ley, precisando que la determinación de la cuantía de los mismos debe ser hecha por la misma ley que los estableceo, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación de la cuantía del tributo.

Evidentemente que se trata de promover el respeto de una-garantía de seguridad jurídica fundamental, por lo demás, en materia

(68) APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1917-1935, Mayo Ediciones, S.A. de C.V., Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, D.F., 1965, 9 tomos; Primera Parte, Tesis No. 49, — p. 94.

tributaria.

Nuestro más alto Tribunal, a través de su Pleno, ha dejado perfectamente caracterizada la garantía de que hablamos, en términos de dos tesis de jurisprudencia definida que enseguida voy a permitirme invocar, en cuya función queda prácticamente agotado el correspondiente estudio necesario a los efectos de este trabajo, siendo innecesario que refiramos una investigación doctrinal.

Se trata de las jurisprudencias números 50 y 54 visibles, respectivamente, a fojas 95 a 96 y 105 a 106 de la Primera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985, que a la letra dicen:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CON SIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, -- así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento

conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside."

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CON SAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 -- constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz -- del sistema general que informa nuestras disposiciones -- constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de -- que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino -- que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de ob-

servancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, - la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente pro-critos en el régimen constitucional mexicano, sea cual -- fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

Considerando, en definitiva, lo que ya ha quedado clara - mente establecido por la Suprema Corte, tenemos que concluir que la reforma de 1979 sufrida por el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el artículo 94 fracción I de la -- misma, correlativo de aquél, al igual que los numerales idénticos -- que contiene la ley vigente, no contraviene las disposiciones del ar -- tículo 31 fracción IV constitucional, en cuanto al aspecto de legalidad.

A este respecto, la reforma legal y los propios dispositi -- vos en sí mismos considerados, satisfacen el primero de los requisi -- tos esenciales de validez tributaria que ha determinado el Pleno co -- mo consecuencia del análisis practicado sobre el precepto fundamen -- tal referido.

La ley, en consecuencia, no puede estimarse como incons -- titucional por tal motivo.

Veamos que ocurre al analizar la cuestión bajo los si ---
güientes aspectos.

III.- ANALISIS DE LA LEY A LA LUZ DE LAS GARANTIAS DE -- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.

Según lo que precisamos en el apartado que antecede, como segundo requisito sinne qua no establecido por el Pleno de la Suprema Corte para considerar que los impuestos y las leyes que los estructuran son constitucionalmente válidos, se encuentra el de que -- sean proporcionales y equitativos.

En lenguaje común o vulgar se entiende la proporcionalidad como sinónimo de proporción, significando este término la "disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí" (69).

Lo proporcionado es lo que guarda proporción en los términos descritos.

Por su parte, la equidad se entiende como la igualdad de ánimo o bien como la "propensión a dejarse guiar o fallar por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la Justicia o por texto terminante de la ley."

(70)

(69) DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ABREVIADO, Espasa-Calpe Argentina, S.A., 2a. Edición, 1945, Buenos Aires, Tomo V, p. 553.

(70) Idem, Tomo III, p. 77.

La aplicación de estos términos, cuyo significado básico ha quedado precisado para el lenguaje común, adquiere una connotación específica, de acuerdo con la doctrina, en materia tributaria.

Constituye un criterio doctrinal específico, dentro del cual puede ubicarse a los maestros Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza, así como prácticamente también al maestro Sergio Francisco de la Garza, el que sostiene que dichos términos, para efectos de su concepción, en tanto cuanto establecen una garantía individual en nuestra Constitución, son inseparables y deben interpretarse como significando justicia. (71)

Es prudente precisar que tales eruditos escribían los tratados en donde dejaron planteada su posición, con anterioridad al año de 1973, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación no había definido aún, de manera unívoca, un criterio específico y determinado de lo que debe entenderse por equidad y proporcionalidad en los impuestos.

Doctrinalmente, bajo el criterio de los autores en consulta, se entiende que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende de lo que se llama la equidad.

El principio de justicia (proporcionalidad-equidad) que importa que los impuestos deben ser justos, para actualizarse requiere, a su vez, la realización de otros dos principios, a saber: El de

(71) DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., pp. 270 y siguientes.

generalidad y el de uniformidad, los que pueden entenderse en el sentido de que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste signifique para todos el mínimo sacrificio posible.

De acuerdo con el principio de generalidad, ha de entenderse que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador, -- sin excepciones.

De acuerdo con el principio de uniformidad, por otra parte, debe entenderse que todos aquéllos cuya situación -generadora - del crédito fiscal- sea igual, sean tratados por igual y esta igualdad debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, que debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las situaciones personales, etcétera.

Como se ve, la interpretación conjunta de las dos expresiones de la Constitución da la idea de que debe existir justicia en la imposición, pudiendo prestarse a confusiones innecesarias, a juicio de los autores señalados, el análisis por separado de los conceptos de proporcionalidad y equidad del tributo, aunque cada uno de ellos implica ciertas características de dicha justicia, según Flores Zavala. (72)

Por su parte, existe otra corriente doctrinal, en donde pueden quedar ubicados el Señor Ex Ministro José Rivera Pérez Campos

(72) FLORES ZAVALA, Ernesto "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos", 2da Edición, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, 457 Págs., pp. 201 a 204.

y el maestro Emilio Margáin Manautou (73), que sostiene que el precepto constitucional invocado debe interpretarse caracterizando en forma definida, con connotaciones diferentes, cada uno de los términos señalados.

El Lic. Rivera considera que no existe redundancia en el precepto constitucional pues "el requisito de equidad significa que debe ser universal, de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la ley es inequitativa. Por otro lado, el requisito de proporcionalidad mira a la "economicidad del impuesto". No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquella que sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma; 'la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del Estado; de la economía de la colectividad.' " (74)

Por su parte, Margáin Manautou estima que "son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y -- equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprende por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". (75)

A su vez, Sergio Francisco de la Garza considera que la -

(73) DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 271.

(74) RIVERA PEREZ CAMPOS, José, "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos", Revista de Investigación Fiscal No. 51, publicada por la Admon. de Impuestos al Ingreso de la SISP., citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit., p. 271.

(75) MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", VA SLP, 1967, citado por Sergio Francisco De la Garza, op. cit., p. 271.

exigencia de proporcionalidad y equidad que establece el precepto -- constitucional a que me vengo refiriendo "es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, - la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos.- En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. - Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de -- ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional". (76)

Asimismo, con todo acierto el maestro De la Garza continúa señalando: "Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo - donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes. Es digno de observarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de proporcionalidad y equidad." (77)

Creo prudente, respecto de la última parte de la transcrip

(76) DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., pp. 271 y 272.

(77) *Ibidem*, p. 272.

ción que acabo de producir, hacer el señalamiento de que el autor en cita escribía en el año de 1972.

Personalmente opino que todos los autores citados tienen, en cierta medida, razón dentro de sus consideraciones, pues sí es -- cierto que lo que nuestra Constitución ha pretendido establecer dentro de la norma fundamental en comentario, es que los tributos sean en todo caso justos, ésto es, no arbitrarios.

Me parece que los dos términos utilizados para ello por el precepto sí pueden, en algunos casos, interpretarse como sinónimos, siendo de alguna forma conveniente que se estimen como una "expresión pleonástica", según palabras de Margáin Manautou. Sin embargo, considero que cada uno de dichos dos términos asume implicaciones características que nos permiten diferenciarlos. Esta circunstancia ha sido definida por fin, muy recientemente, en la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte, según un poco más adelante lo veremos.

Para los meros efectos de complementar nuestra investigación, me parece conveniente señalar que, tal y como alguno de los -- tratadistas citados lo acotaba, por la particular problemática del -- casuismo involucrado en esta materia, la Suprema Corte no había establecido un concepto unívoco y perfectamente definido de lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad en la tributación.

La Corte había producido, a propósito del análisis de multitud de tributos impugnados por los particulares en amparo, una --

gran variedad de precedentes en donde se sostenían ideas que caracterizaban, de manera aislada, las particularidades de dichas contribuciones a efectos de establecer concretamente, respecto de cada uno de ellos, si eran o no de estimarse constitucionales.

Para ello, a veces nuestro máximo Tribunal interpretaba los términos "equidad y proporcionalidad" como sinónimos que importaban una idea de justicia y, en cambio, en ocasiones los refería con implicaciones diferentes.

Al momento de plantear los argumentos relativos a la contienda constitucional que hubimos de promover para las empresas que nos lo solicitaron, según lo que en su oportunidad señalé, nos encontramos con el problema de que resultaba necesario citar y transcribir un número importante de precedentes publicados oficialmente, con base en los cuales pudiéramos apoyar, bajo los matices que nos parecían indicados, nuestros conceptos de violación, conformando con todos ellos las argumentaciones que estimábamos debidas respecto de las expresiones del artículo 31 fracción IV constitucional.

Me parecía indicado transcribir en esta parte del trabajo los precedentes más significativos que encontramos dentro de aquella investigación, pero ahora me parece que ello resultaría ocioso puesto que, como ya lo anunciaba, la situación ha sido definida, por fin, en jurisprudencia firme, por el Pleno de la Corte.

En tales condiciones, las complicaciones derivadas de una discusión doctrinal definitivamente pasan a segundo plano y por lo -

demás, para efectos prácticos, dentro de un planteamiento litigioso lo indicado resulta remitirse al criterio definido que sostiene actualmente la propia Corte.

¿Qué debemos entender, entonces, por equidad y proporcionalidad de los tributos?

Nuestro máximo Tribunal nos enseña en términos de la jurisprudencia número 5, consultable a fojas 371 y 372 de la Primera Parte, correspondiente al Pleno, del Informe 1985 de su Presidente, lo que sigue:

***IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no só-

lo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

He decidido referir por ahora, en primer término, precisamente la tesis de jurisprudencia transcrita, pues el criterio que a través de ella reiteró el Pleno, encuentra su antecedente en otra -- que, a los efectos de este trabajo, resulta muy importante y significativa, pero a la que prefiero aludir con posterioridad en razón de lo que más adelante veremos.

Tenemos ya definido nuestro panorama dentro del análisis de la garantía constitucional que hemos sometido a este pequeño estudio. Enseguida voy a proceder al desahogo de los argumentos que, a nuestro juicio, demostraban y demuestran que la reforma de 1979 sufrida por el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, configuró una norma inconstitucional por violación, precisamente, de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, -- esto es, por ser fiscalmente injusta.

Nos conviene volver a indicar cual es el texto legal de referencia, resultando que el mismo establece lo siguiente:

"ARTICULO 27.- No serán deducibles:

I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causantes o de terceros, ni los de otros impuestos en la parte subsidiada por la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas.

Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas."

La Ley del Impuesto Sobre la Renta que contenía el precepto reclamado -al igual que lo hace la que actualmente se encuentra en vigor- respecto de causantes empresas mercantiles, como lo eran las que entonces pudimos manejar como quejosas, gravaba, en términos de su artículo 10., los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales e industriales, estableciendo el propio precepto que la misma ley señalaría las deducciones autorizadas.

Lo anterior significa que la materia del gravamen denominado Impuesto Sobre la Renta se constituye en la ley reclamada, por el ingreso global gravable, el que consistía, según su artículo 18., en la diferencia entre los ingresos acumulables en el ejercicio y -- las deducciones autorizadas por la ley.

En tal sentido, apreciamos que el Legislador **grava con di**

cho impuesto la utilidad percibida por el contribuyente, reconociendo que para obtener un cierto ingreso del que se derive dicha utilidad gravable, se hace necesario efectuar determinados gastos, sin los cuales no sería posible la obtención de tal ingreso. Existe, -- pues, un reconocimiento legal de erogaciones que realizan los causantes y que se relacionan con la generación de la renta base del gravamen y que constituyen, en sí, el mantenimiento de la fuente productiva.

Las deducciones comprenden, así, erogaciones que a grandes rasgos reflejan, por ejemplo, los gastos incurridos en forma necesaria en el proceso productivo, las mermas en la aptitud productiva de los equipos, algunas provisiones y reservas para cubrir ciertos gastos o riesgos futuros, etcétera.

El Legislador estableció requisitos específicos para la operación de la deducibilidad de dichos gastos de acuerdo con sus características concretas, estableciendo como condición primordial, -- sinne qua non para que opere ésta, el que tales gastos sean los estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo y que estén en proporción con las operaciones del causante, en términos de la fracción I del artículo 26 del cuerpo legal en estudio.

En estas condiciones, el texto que asumió a partir del 1o. de enero de 1979 el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola la garantía constitucional de justicia tributaria. En primer término, porque la negación en perjuicio de los causantes de la deducibilidad que los mismos habían venido operando de la cuo-

ta obrera pagada a su cargo al I.M.S.S., perjudicó sus intereses jurídicos, toda vez que la negativa que importa dicho artículo reclamable no deriva de circunstancias que tengan relación alguna con la capacidad contributiva de las empresas, resultando, por lo tanto, en la imposición de un tributo desproporcionado.

Efectivamente, permitir la deducción de la cuota obrera pagada por el patrón contribuyente cuando el trabajador por su jornada obtiene el salario mínimo general y negar esa deducción cuando el trabajador obtiene un salario mínimo profesional o bien un salario mayor al mínimo, de cualquier manera resulta inconstitucional por violación de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Así es, tal criterio de deducibilidad, ésto es, de admisión legal de la deducibilidad respecto de dicha cuota, no refleja ni se relaciona, bajo ningún concepto, con la capacidad contributiva, ésto es, con la capacidad de carácter económico del causante, ni guarda proporción con ésta.

El monto del salario elemento determinante en el ánimo del legislador y de las autoridades administradoras del impuesto para autorizar o no la deducción, en el caso de la norma impugnada no se fija entre patrón y trabajador en base a la capacidad contributiva del causante patrón, sino que se determina atendiendo a una gran variedad de factores como lo son: los conocimientos, la preparación, la experiencia, la dedicación del trabajador a su trabajo, el tipo de trabajo, el riesgo o peligrosidad que éste importa, las unidades producidas, la duración de la jornada, etcétera.

De acuerdo con lo que señala la Ley Federal del Trabajo - en sus artículos 82 a 86, el salario es la retribución que debe pa - gar el patrón al trabajador por su trabajo, debiendo ser remunerador y nunca menor al fijado como mínimo; se fijará tomando en consideraci - ón la cantidad y calidad del trabajo, debiendo ser igual para traba - jo igual, desempeñado en puesto, jornada y condiciones de eficienci - a también iguales, todo lo cual tiene su apoyo último en lo estableci - do por el artículo 123 constitucional.

Como se ve, propiamente con base legal, el salario pactado entre patrón y trabajadores se fija y determina sobre bases distinta - s e independientes, en su totalidad, de la capacidad contributiva y de la actividad del patrón causante y si, como en este caso, la -- deducción de una erogación consistente en el pago a cargo de las empr - esas causantes de la cuota obrera ante el I.M.S.S. atiende sólo al nivel del salario, tal criterio importa violación a la garantía de - proporcionalidad tributaria -y también a la de equidad, como después veremos- no pudiendo servir de base para autorizar o negar dicha dedu - cción, que es relativa a un gasto utilizado por el patrón en forma necesaria para generar la riqueza que derive en la utilidad objeto - del impuesto, ésto es, que lleve a la determinación de la base imponible para establecerlo y causarlo.

La deducción de dicha erogación o el impedimento para hace - rla y, consecuentemente, la determinación del gravamen, no tienen una base razonable ni objetiva en la especie en función del artículo reformado que analizamos y combatimos.

No hay sustento alguno de carácter racional o legal para la distinción efectuada por el Legislador, quien da un tratamiento desigual a dos erogaciones iguales, de la misma naturaleza, hechas por igual concepto, con las mismas causas y la misma finalidad, haciéndolas depender tan sólo del monto de los salarios pagados a los trabajadores, circunstancia que, como se ha visto, es totalmente ajena a la capacidad contributiva del causante patrón.

Por otra parte, la inconstitucionalidad del precepto en estudio es manifiesta, por violación de la garantía de proporcionalidad fiscal, dado que, como reiteradamente lo hemos planteado en este trabajo, los patrones causantes estudiados han tenido que pagar la cuota obrera de seguridad social a su cargo, por un imperativo legal derivado de la relación jurídico-laboral colectiva que los liga con sus trabajadores.

Ya hemos visto que el pago que tales patrones, en su oportunidad quejosos, realizaban y han venido realizando respecto de la cuota cuya deducibilidad la ley les negó a partir de 1979, no es una liberalidad, ésto es, que en manera alguna constituía una donación que las empresas hayan establecido en favor de sus trabajadores, sino que dicha carga-prestación les fue arrancada por éstos a virtud y consecuencia de presiones ejercidas en contratación colectiva.

Por otra parte, ésto es muy importante, el pago de dicha cuota a cargo de las empresas, constituye una retribución a los trabajadores por sus servicios prestados de conformidad con lo establecido por los diversos contratos colectivos de trabajo o contratos --

ley o reglamentos administrativos, a los que en su oportunidad aludimos.

Se trata, por ende, como más adelante con amplitud lo veremos, de un auténtico pago de salario.

A virtud de que la obligación a cargo de las mencionadas empresas de pagar la cuota referida, así como la hipótesis de no tener que pagarla, en tanto cuanto derivan de la aplicación de instrumentos jurídicos laborales que les resultan necesariamente oponibles, no guarda relación alguna con su capacidad contributiva o con su nivel o estatus económico, resulta que la diferenciación que importa el precepto legal que consideramos impugnabile se constituye en franca desproporción fiscal con aquélla, porque ni siquiera la atiende.

Con lo anterior, específicamente pongo en evidencia que la erogación de marras no tiene absolutamente nada que ver con la capacidad de las empresas y, por ello, no existe razón alguna para que el Legislador distinga la carga tributaria que debe resultar contra el causante, en función de que la cuota obrera que debe pagarse al I.M.S.S. se cubra por un trabajador con salario mínimo general o que se pague por un trabajador con salario mínimo profesional o por uno que perciba, en definitiva, un salario mayor al mínimo.

La carga tributaria varía al cambiar la base imponible según que se considere, para determinar su cuantía, cualquiera de los supuestos anteriormente mencionados los que, teniendo la misma naturaleza -pago de la cuota obrera a cargo del patrón- importan cantidades muy diferentes y, asimismo, el ingreso gravable varía según se -

considere uno u otro, pero sin guardar proporción o relación alguna con la situación económica concreta del causante.

Insisto, nada tiene que ver con la capacidad contributiva del causante patrón si éste paga o no las cuotas de los trabajadores al I.M.S.S.

Pensando en forma lógica y razonable, resulta que no es cierto que un patrón que pague las cuotas obreras al Instituto de Seguridad Social por sus trabajadores con salario superior al mínimo general, tenga necesariamente mayor capacidad de contribución que otro que, en sus mismas condiciones, no lo haga, puesto que la obligación de efectuar dicho pago deriva de otras muchas razones distintas y totalmente independientes de dicha capacidad económica de la empresa.

Bajo estos supuestos, no puede tampoco concluirse que el patrón causante tenga menor capacidad contributiva cuando pague exclusivamente la cuota obrera por sus trabajadores de salario mínimo y no lo haga respecto de los que perciban uno mayor.

De los anteriores argumentos resulta que es fácil apreciar que por virtud del numeral reformado, se da a las empresas contribuyentes agraviadas un tratamiento injusto por desproporcionado, ya que no hay razón fundada para que se les niegue la posibilidad de deducir los gastos específicamente analizados dentro de este trabajo, puesto que su necesidad de pagarlos, como se ha visto, no importa que tengan mayor capacidad para tributar que la que puede presentar otro

patrón causante en sus mismas condiciones, pero que no se encuentre obligado a realizar dicho pago como efecto de una contratación colectiva que, en cambio, sí perjudica a la especie de patrones que hemos intentado defender.

Bajo otro punto de vista, además de las violaciones constitucionales que el precepto reformado importa a la luz de la garantía de proporcionalidad tributaria, la norma contraviene también las disposiciones de la Carta Fundamental por ser inequitativa, según me propongo hacer evidente.

Como ya lo señalé con anterioridad, de acuerdo con lo que establece la Ley Federal del Trabajo en sus artículos 82 a 86, salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo y se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

El Legislador de Renta -en términos de la Ley de 1964- considera deducibles de los ingresos acumulables, para efectos de determinar el impuesto, según el artículo 20 fracción II de la Ley, el costo de las mercancías o de los productos vendidos.

De acuerdo con toda práctica de administración y de contabilidad generalmente aceptadas, los salarios en el caso de empresas productivas industriales o comerciales, constituyen un costo directo de sus productos.

Así también, la fracción VIII del propio artículo 20 establece que son deducibles los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio y si, según lo señalado, nos hemos referido en este trabajo a vía de ejemplo, a la situación de empresas productivas que pertenecen a la rama industrial, las que sólo producen en función de que conjuntan capital y trabajo, debemos rendirnos ante la evidencia de que el pago de los salarios efectuado por ellas a sus trabajadores, constituye un gasto indispensable para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo y proporcionado a sus operaciones.

Expuesto lo anterior, se nos presenta con toda claridad otro motivo de inconstitucionalidad del precepto reclamado, puesto que el mismo resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria por cuanto que si el legislador en materia de Ley Federal del Trabajo considera como ingreso tipificable como salario el pago de cualquier cantidad o prestación que el patrón le entregue al trabajador por su trabajo -naturaleza que asume en la especie el pago de la cuota obrera para efectos del Seguro Social, que obligatoriamente se ven en la necesidad de erogar las empresas patronas causantes que contemplamos- y en este asunto el legislador fiscal les niega a las mismas la posibilidad de deducción de esa erogación que constituye pago de salarios, basando esa negativa en que los trabajadores obtengan salarios superiores al mínimo, resulta inconcuso que la disposición que se analiza es francamente inconstitucional por resultar inequitativa, ésto es, injusta y, desde luego, desproporcionada.

En efecto, el legislador reconoció explícitamente en la -

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, que el pago de la cuota obrera de seguridad social hecho por parte del patrón en beneficio del trabajador constituía, como constituye, un ingreso para éste, por ser tal pago una remuneración que obtienen las personas físicas trabajadoras, con motivo de la prestación de sus servicios personales subordinados en favor del patrón.

En congruencia con estas apreciaciones, el Congreso de la Unión, a virtud de lo dispuesto por el Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 22 de diciembre de 1978, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 siguiente de ese mes y año y en vigor a partir del 1o. de enero de 1979, reformó el artículo 49 de la Ley de la Materia, declarando, en su fracción IX, exento dicho ingreso para efectos del pago del impuesto por parte de los trabajadores (78), con la presunta intención de apoyarlos económicamente.

En congruencia también con el reconocimiento de que el pago de la cuota obrera hecho por el patrón en beneficio del trabajador constituye pago de salario, el legislador sí autorizó la deducción del mismo que hace dicho patrón causante respecto de cuotas de seguridad social a cargo de sus trabajadores de salario mínimo general y ésto lo hace porque está, precisamente, reconociendo que dicha cantidad sí es parte del salario y que el pago de dicho salario sí es un gasto indispensable y necesario para los fines del negocio, -- así como para la generación de la renta gravable, objeto y base del impuesto.

(78) FLORES ZAVALA, Ernesto, "Ley del Impuesto Sobre la Renta", op. cit., pp. 124 y 125.

Sin embargo, por otra parte, en forma por demás irracional, el propio Legislador niega la deducción de las erogaciones consistentes en el pago de la misma cuota obrera de seguridad social relativa a trabajadores con salario superior al mínimo general, en perjuicio del patrón, lo que significa que el propio legislador, ante un gasto de la misma naturaleza, deja ahora de reconocer que dicho pago es parte del salario o sea, parte de la retribución que las empresas afectadas pagan a sus trabajadores por los servicios personales subordinados que éstos les prestan para producir o generar la utilidad gravable.

Ya vimos que la Suprema Corte ha sostenido con toda claridad e inclusive con reiteración, que la médula de la garantía de equidad tributaria radica en el criterio de que, para efectos fiscales, en donde exista razón igual debe existir disposición o ley igual, principio que se ve absolutamente violentado en la especie porque, como hemos visto, sin ningún fundamento razonable el Poder Legislativo Federal, a virtud de la reforma impugnada, le niega a la erogación en estudio el carácter de gasto indispensable que la misma obviamente asume.

Esta situación resulta claramente violatoria del artículo 31 fracción IV constitucional, porque no considera la finalidad del impuesto, creando, además, una situación de completa desigualdad tributaria en perjuicio de las empresas causantes quejas y constituyendo tal hecho una absoluta incongruencia, que implica que el impuesto resultante sea falto de equidad.

En este mismo orden de ideas procede establecer que, dentro de la situación que nos ocupa, el Legislador reconoce como erogación o gasto necesario para generar la renta gravable por el Impuesto Sobre la Renta y para mantener la existencia de la fuente productiva, el pago de las cuotas obreras enteradas al I.M.S.S. por el patrón respecto de sus trabajadores con salario mínimo general y, sin embargo niega, en una actitud irracional y caprichosa, la deducción del pago de estas cuotas cuando el trabajador obtiene un salario mínimo profesional o, en definitiva, un salario mayor al mínimo general, no reconociendo así a estas erogaciones su real naturaleza de indispensables, necesarias y directas respecto de la actividad económica que genera la renta que se grava y que, como se ha dicho, permiten mantener la fuente productiva.

Esta evidente desigualdad, consistente en el tratamiento diferencial para una situación igual, es contraria a lo prescrito por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Para ser congruente, en cambio, el Legislador de Renta debió aceptar la deducción del pago por parte de los patrones, en beneficio de sus trabajadores, de cualquier cuota obrera y no pretender la aberración que sostiene la reforma combatida, de autorizarla en parte y negarla en parte, ya que donde existe la misma razón debe existir la misma disposición, según establece el principio general de derecho relativo, por lo que el criterio parcial e ilógico que informa la modificación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conduce inexorablemente a una clara conclusión de inconstitucionalidad.

dad. Existe una falta total de debida justificación y motivación legislativas, que afecta seriamente a los particulares agraviados.

Por otra parte, si tuviéramos que suponer que el Legislador pretendió reconocer como deducciones o desgravaciones única y exclusivamente las erogaciones referidas estricta y directamente al receptor de la renta o causante, no tenía por qué, como consecuencia lógica, autorizar en unos casos la deducción y negar en otros la misma, máxime que ha sido propósito del propio Legislador el propiciar el mejoramiento de las condiciones económicas y sociales de los trabajadores.

No obstante, al crear por la ley reformada tan arbitraria distinción como la que impugnamos, el Congreso provocó una evidente desigualdad entre los causantes afectados por el impuesto, pues castiga y sanciona las actitudes de los que, como las empresas a que nos hemos venido refiriendo, apoyan al gobierno en su propósito de lograr el bienestar general, finalidad que, a su vez, es el objetivo último del sistema tributario como instrumento del Estado para provocar el bien común.

En nuestro País los artículos 13, 14, 16 y 31 fracción IV

constitucionales establecen el régimen de estado de derecho en materia tributaria.

Todo estado de derecho propende, como último fin, a la -- consecución del bien común, que beneficia como tal a la colectividad en sí misma considerada y, por participación, a todos y cada uno de los individuos que la constituyen.

Es de justicia que el Estado apoye y estimule a los individuos o entidades gobernados que le ayudan favoreciendo la consecución del bien común, el que indudablemente se promueve con la creación de un mejor ambiente social, gran parte del cual depende de la mejora en la situación económica de la clase trabajadora.

Como me parece que ya puede estimarse perfectamente establecido dentro de este trabajo, las empresas agraviadas por la reforma legal debatida, mismas que en su oportunidad hubieron de asumir el carácter de quejas, definitivamente han apoyado el bienestar económico-social de sus trabajadores, encontrándose a ello obligadas como resultado de lo dispuesto por los instrumentos jurídicos laborales colectivos que han tenido necesidad de observar y de respetar, por serles directamente imputables.

Los trabajadores han arrancado de tales empresas quejas un sinnúmero de prestaciones por medio del ejercicio, inclusive, del derecho de huelga, una de las cuales ha estado constituida por el pago de la cuota obrera al I.M.S.S., a cargo exclusivo de tales patronos. (Me refiero aquí, obviamente, a los supuestos de contratación colectiva, aunque una situación de efectos idénticos se vive por los

obligados según contratos ley o reglamentos administrativos aplicables).

En señalamientos anteriores, he dejado en evidencia que tales empresas entienden que esta prestación favorece plenamente a los trabajadores -situación que incluso llegó a apreciar y a aceptar igualmente en su momento el propio Legislador- aunque importa para ellas una carga económica de suficiente peso, la que se encuentran obligadas a satisfacer aún cuando por circunstancias fortuitas o de fuerza mayor se encontraran impedidas para producir o comercializar sus productos, constituyendo una carga absolutamente independiente de su capacidad económica o contributiva.

En concordancia con nuestra realidad y siguiendo el Legislador el justo camino de apoyar a los causantes patrones que promuevan el bienestar de los trabajadores en aspectos que resulten exclusivamente a su costa, como es el caso de las empresas al pagar las cuotas mencionadas, permitía con las antiguas redacciones y sentido del precepto nuevamente reformado en 1979, que dichos patrones dedujeran, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, el monto de dicho gasto.

Resulta necesario entender, por otra parte, que existen otros muchos causantes de condiciones análogas a las de los agraviados, que pueden pagar a sus trabajadores la cuota obrera ante el I.M.S.S., pero sin estar necesariamente constreñidos a ello por virtud de contratos colectivos o de cualquier otro instrumento jurídico aplicable. Ante el evento de la injusta negativa de deducción de la

cuota en estudio, estos últimos patronos, con objeto de no resentir- un grave perjuicio económico, pueden suspender el pago de dicha pres- tación laboral, asumiendo, si acaso, la responsabilidad de conflictos laborales de carácter individual pero no de naturaleza colectiva, los que los podrían conducir, inclusive, a un estado de quiebra, como resul- tado del estallamiento de una huelga -que evidentemente sufrirían - las empresas agraviadas- si, por encontrarse en imposibilidad econó- mica provocada por la inconstitucional reforma del artículo 27 frac- ción I de la Ley de Renta, pretendieran negar a sus trabajadores el- pago de la discutida cuota obrera, que ya importa para éstos un dere- cho adquirido, constituyendo dicha actitud de la empresa agraviada - un desapoyo económico importante en perjuicio de sus trabajadores, - pero provocado por los actos irresponsables, si vale así decirlo, - de las que deben denominarse autoridades "responsables" dentro del - amparo.

Con la actual redacción del precepto -según reforma de -- 1979- que niega la deducción del gasto a que aludo, se provoca una - clara situación de inequidad y, consecuentemente, de injusticia, por que se aumenta la carga tributaria en perjuicio de los causantes -- que apoyan y favorecen la consecución del bien común, a través de sog- tenes adicionales de carácter económico otorgados a favor de sus -- trabajadores, respecto de los otros causantes que se encuentran gra- vados por el mismo impuesto y que no estén pagando dicha cuota obre- ra en favor sus trabajadores como prestación laboral o, si lo están- haciendo, que no se encuentren "amarrados" a dicha obligación por -- contratos colectivos.

La injusticia es clara, como lo digo, respecto de las em-
presas agraviadas, puesto que ellas resultaron las únicas perjudica-
das como causantes y ello sería irremisible de sostenerse la validez
constitucional del precepto reformado que combato.

Asimismo, indirectamente los trabajadores son los perjudi-
cados porque, como ya lo decía, la ley desalienta a las empresas, en-
vez de apoyarlas y estimularlas, para que otorguen apoyos económicos-
adicionales a sus trabajadores.

En efecto, el Legislador y el fisco sancionan tributaria-
mente a tales organizaciones por hacerlo.

De todo lo dicho resulta evidente que, al existir una fal-
ta de relación entre el criterio del legislador para autorizar o negar-
la deducción del gasto y la capacidad económica o contributiva del -
causante, existe una franca ausencia de una justa distribución de la
carga tributaria, pues la ley ha perdido de vista que es conveniente
alentar la existencia de prestaciones de las empresas, otorgadas en-
favor de los asalariados, por encima del límite de obligaciones míni-
mas fijadas por las leyes y tal actitud de los patrones causantes no
puede estimularse con eficacia si se rechaza arbitrariamente y sin -
ninguna base razonable, para efectos de la determinación y pago del-
impuesto sobre la renta, la deducción de las erogaciones que se rea-
licen en favor de trabajadores con salario mínimo profesional o con-
una retribución mayor a la mínima general.

Ratifica nuestro punto de vista el criterio sostenido por

la Suprema Corte de Justicia, en el sentido de que la equidad en el derecho fiscal se logra "gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general". (79)

En el mismo orden de ideas, podemos deducir que se presenta otro motivo de inconstitucionalidad de la ley impugnada por cuanto que, con el texto de su artículo 27 fracción I según reforma de 1979, en realidad está dejando exentos a los otros causantes que, -- aún perteneciendo al mismo género o clase de contribuyentes que las agraviadas, no están tan comprometidos con el desarrollo social y económico de los trabajadores como éstas sí se encuentran.

Si las agraviadas no pueden deducir las cuotas en estudio, se ven ante la circunstancia de que su ingreso global gravable es mayor y, por lo tanto, el impuesto también es mayor; en cambio, los causantes que no otorgan esa cuota como prestación en favor de sus trabajadores o que otorgándola pueden dejar de hacerlo -- en respuesta al precepto reformado que se combate -- por no estar obligados en base a contratos colectivos o a cualquier otro instrumento jurídico atenable para tal efecto, tendrán una base imponible menor, pudiendo en su caso destinar el monto del gasto a otros fines que mayormente les convinieran, tales como inversiones, aumento de planta productiva, -- etcétera, resultándoles en definitiva un beneficio económico provocado por la norma, al menos en el sentido de que su impuesto resultante será menor, aún cuando se encontraran perteneciendo al mismo género-

(79) Este criterio es visible en la página 335 de la Primera Parte del Informe 1973, sentado al fallar el amparo en revisión 3608/963/2, promovido por Cartuchos Deportivos de México, S.A.

de causantes que las agraviadas.

Lo anterior es evidentemente injusto y viola los principios de equidad y proporcionalidad que operan en materia tributaria.

Por estas razones, juzgamos necesario sostener la inconstitucionalidad del artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según reforma de 1979, ya que el mismo no se justifica ni legal ni socialmente, toda vez que su aplicación implica darle efectos retroactivos a la ley -según adelante veremos- en detrimento de prestaciones convenidas por patrones y trabajadores, conduciendo a una inequidad manifiesta por violación a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad ante la ley tributaria y porque las autoridades han pretendido aplicar el multicitado numeral exclusivamente en beneficio del sector social involucrado más reducido, como lo es el de trabajadores que perciben salarios mínimos y, en cambio, en perjuicio del sector mayor, constituido por los patrones obligados y por todos los otros trabajadores que perciban salario superior al mínimo, que es el ideal que persigue la Ley Federal del Trabajo y, en general, el Estado, entendiéndose que es de mayor beneficio común que todos los trabajadores de nuestra Nación percibieran salario superior al mínimo, pero existiendo la ridícula situación de que este beneficio se ve obstaculizado por el propio Estado al perjudicar a todas esas personas por medio del ataque a sus patrones causantes, basado en la determinación legal que impugno, pues se trata a dichos causantes en forma discriminatoria, respecto de otros que se encuentran con ellos en situaciones jurídicas de igualdad.

Efectivamente lo que la ley fiscal reformada promueve y alienta, como fruto de la mente del legislador, es que los patrones propendan a tener y man tener exclusivamente trabajadores de salario mínimo y no, en cambio, manejar a - una masa trabajadora de nivel superior, ésto es, que pudiera encontrarse en ap - titud de percibir remuneraciones superiores a las del mínimo general.

Otro motivo de inconstitucionalidad del dispositivo reformado que es tudiamos, resulta de la transgresión de las garantías de legalidad, en relación- con las de equidad y proporcionalidad tributarias, que se tutelan en beneficio - de los gobernados, precisamente en materia fiscal, por los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Carta Magna, por cuanto que en los momentos actuales que atra- viesa la Nación, de grave desajuste económico y social, resulta de primera impor- tancia que la legislación, emanada de uno de los Poderes de la Unión, consolide- los principios fundamentales del estado de derecho, los que deben protegerse en- todo caso por los Tribunales Federales ante actos legislativos que los ataquen - de cualquier forma, como en este caso sucede con el dispositivo impugnado.

La reforma legal atenta contra las necesidades de seguridad y certeza jurídicas que requieren los gobernados causantes a efectos de realizar adecuada mente sus actividades productivas.

Nuestra Constitución y todas las leyes que de ella emanen deben estimular y proteger la existencia de tales principios-condi- ciones, de manera que provoquen, como resultado, la unión de los es- fuerzos de todas las clases de nuestra población, alentando las ac- titudes que de una -constituida por los patrones- a otra -los traba- jadores- apoyen un progreso sostenido, evitando el desconcierto y fa- voreciendo la cohesión de los esfuerzos conjuntos de ambas, con obje

to de preservar tal estado de legalidad pues, en otras condiciones, si existen fricciones de clase, en lugar de que dicho estado se mantenga, se provocaría la tendencia a su destrucción, directamente por esa causa; por choque entre las propias clases.

Ahora bien, si estas fricciones y tensiones de carácter socio-económico y político se provocan casi en forma gratuita por agentes externos a nuestra propia Nación y por internos descontrolados, dicha situación se desproporciona a niveles de aberración cuando tales fricciones las provoca el propio gobierno, quien en lugar de armonizar los recursos humanos y económicos de la patria, los enfrenta y enemista.

Esto, precisamente, es lo que logra la reforma combatida: desalentar las conductas de los patrones que, como las empresas agraviadas, favorecen económica y socialmente a sus trabajadores e inducir a ambas clases causantes a que de ninguna manera manifiesten generosidad y colaboración entre sí, por resultar sancionadas a través de las normas tributarias.

La ley reformada significa un ataque directo a la garantía de justicia tributaria, porque la conducta bondadosa para los trabajadores tomada por parte de las empresas, consistente en el pago de la cuota obrera a su cargo frente al I.M.S.S., se impide y sanciona con la no deducibilidad fiscal de dicho gasto, para efectos del impuesto sobre la renta.

Ante esta situación, resultaba indispensable que los Tri-

bunales Federales manifestaran su independencia de los otros Poderes de la Unión y tutelaran, sobre cualquier interés que pudiera a aquéllos asistir, el interés superior de la Nación, preservando la estructura del estado de derecho al garantizar a los gobernados la seguridad de los beneficios que se deriven de las conductas que tiendan al bien común, cuya posible obtención se ve directamente obstruida por la norma que combato.

Estas últimas fueron, esencialmente, las consideraciones que nos animaron enfáticamente a instar a la Suprema Corte de Justicia para el efecto de ver a las empresas que en ello confiaron, protegidas por la concesión del amparo y protección de la Justicia Federal.

Felizmente ocurrió, cosa que a toro pasado nos provoca mucho orgullo, que el Honorable Pleno de nuestro Más Alto Tribunal decidió confirmar y sostener algunos de los puntos de vista vertidos en las demandas, estableciendo jurisprudencia firme que declaró la inconstitucionalidad de los preceptos reclamados, pues no resistieron el análisis jurisdiccional que les fue hecho a la luz de la garantía de justicia en la imposición, materializada en los principios de la proporcionalidad y la equidad tributaria.

Esta jurisprudencia resulta precisamente el criterio animador y sustentador precedente que llevó el propio Pleno de la Corte a establecer la jurisprudencia número 5, consultable bajo el rubro "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD" y visible a fojas 371 y 372 de la Primera Parte del Informe de 1985 de su Presidente, que ho

jas atrás decidí transcribir primero.

Efectivamente, el análisis del problema constitucional involucrado en nuestro pequeño estudio, motivó que se constituyeran dos interesantísimas tesis de jurisprudencia que enseguida transcribiré, habiendo sido resuelto el último de los casos necesarios para tal efecto en sesión plenaria del 10 de octubre de 1984, mientras que la jurisprudencia No.5, ya plasmada en estas páginas, quedó constituida -a propósito del análisis que realizó la Corte respecto del artículo 24 transitorio de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982 y que estableció una sobretasa adicional de 10 % en materia de impuesto sobre la renta para las personas físicas- habiendo sido resueltos los negocios relativos por fallos de la sesión plenaria del 26 de noviembre de 1985.

Es importante destacar que las jurisprudencias que enseguida transcribiremos y que son aquéllas a las que me refiero, fueron las primeras establecidas y publicadas por el Pleno de nuestra Suprema Corte, en donde nuestro Tribunal Cúpula decidió precisar, al fin, un criterio definido y exacto de lo que debe entenderse por la garantía constitucional de justicia tributaria, matizando los significados de las expresiones constitucionales "equidad" y "proporcionalidad".

La jurisprudencia se publicó primero con la redacción que enseguida consigno y es consultable bajo el número 10, a fojas 325, 326 y 327 de la Primera Parte, correspondiente al Pleno, del Informe-

1984 del Presidente de la Suprema Corte.

La misma, a la letra dice:

"RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 -- FRACCION I Y 25 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO EN LA MATERIA (VIGENTES EN LOS AÑOS DE 1979, 1980 y 1981), EN CUANTO ADMITEN EN UN CASO Y PROHIBEN EN OTRO SU DEDUCIBILIDAD.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31-fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad toralmente es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propician que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. -

Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago del tributo no se encontrará, en lo que toca a este punto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña a ella."

Amparo en revisión 441/83.- Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984.- Mayoría de 14 votos de los señores ministros Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Langle Martínez, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, en contra de los emitidos por los ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.- Secretaria: Martha Moyao Núñez.

Precedentes:

Amparo en revisión 5554/83.- Compañía Cerillera "La Central" S.A. 12 de junio de 1984.- Mayoría de 14 votos de los señores ministros Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río, León Orantes y Presidente Iñárritu, en contra de los emitidos por los ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Langle Martínez, Díaz Infante y Olivera Toro.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 2502/83.- Servicios Profesionales Toluca, S.C. 25 de septiembre de 1984.- Mayoría de 16 votos de los ministros Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Calleja García, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, en contra de los votos de los señores ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón.- Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.- Secretario: Arturo Iturbe Rivas.

Amparo en revisión 7222/83.- Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 25 de septiembre de 1984.- Mayoría de 15 votos de los señores ministros Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río, Calleja García, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, en contra de los votos de los señores ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretaria: Ma. I. Fátima Sámano.

Amparo en revisión 5413/83.- Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984.- Mayoría de 15 votos de los señores ministros Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Moreno Flores, Del Río, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, en contra del voto del señor ministro Cuevas Mantecón.- Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.- Secretario: Arturo Iturbe Rivas.

Amparo en revisión 3449/83.- Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984.- Mayoría de 15 votos de los señores ministros Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Moreno Flores, Del Río, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, en contra del voto del señor ministro Cuevas Mantecón.- Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.- Secretaria: Ma. del Carmen Sánchez Hidalgo.

Posteriormente fue publicada, con la redacción que adelante se lee, bajo el número 48, en fojas 91 a 93 de la Primera Parte, correspondiente al Pleno, del Último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, ésto es, de la compilación de jurisprudencia 1917-1985.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL I.M.S.S., SON INCONSTITUCIONALES.- Los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1979 al 31 de enero (sic) de 1980 y 25, fracción

I, en vigor a partir de 1980 (sic), idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de un gasto de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no puedan hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufren modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrir las los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciban salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varía

sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tengan trabajadores - con salario mínimo o no los tengan en determinado número, no se sigue que perciban más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además, si el legislador estimó que procedía la deducción en un caso, no se advierte por qué lo prohibió en otros, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción."

Séptima Epoca, Primera Parte;
Vols. 181-186. A.R. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. Mayoría de 16 votos.

Vols. 187-192. A.R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Vols. 187-192. A.R. 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos.

Asimismo se estableció la tesis de jurisprudencia número-98, que define la manera en que debe entenderse la garantía de justicia tributaria, mediante el análisis de los términos que involucran los principios que la componen, criterio que es consultable a fojas 190 y 191, precisamente de la Primera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia.

"PROPORCIONALIDAD, Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo - 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La -

proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 181-186. A.R. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 2502/83. Servicios Profesionales Toteca, S.C. Mayoría de 16 votos.

Vols. 187-192. A.R. 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192 A.R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192 A.R. 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Discúlpeame, pero a propósito de la resolución de los casos involucrados y de la constitución de las jurisprudencias comentadas, quiero contar una anécdota.

Como puede apreciarse de la transcripción, los precedentes que la constituyen no involucran el fallo dado por el Pleno al amparo en revisión no. 8279/81, promovido por Cementos Portland Nacional, S.A. de C.V. y, sin embargo, éste fué precisamente el primero de los casos que fue sometido en el País a la atención, para efectos de resolución, de la Suprema Corte de Justicia en la materia estudiada.

Ello ocurrió dentro de la sesión plenaria del martes 21 de febrero de 1984. El caso quedó radicado bajo la ponencia de la Señora Ministro María Cristina Salmorán de Tamayo, fungiendo como proyectista el entonces Secretario de Estudio y Cuenta Arturo Iturbe Rivas.

El Lic. Iturbe había proyectado este negocio concediendo el amparo a la quejosa, pero sin analizar propiamente las cuestiones de equidad y proporcionalidad, sino estimando que debía confirmarse la sentencia de primera instancia, también concesoria, dictada por el C. Juez Primero de Distrito del Estado de Sonora, dentro del expe

diente número 78/81, en razón de operar, a su juicio, insuficiencia en los agravios vertidos por la autoridad dentro de la revisión propuesta ante el Pleno.

Traté de convencer al Lic. Iturbe y a la propia Ministro-Salmorán de que sí existía posibilidad de revisar el asunto y conceder el amparo mediante el análisis directo del fondo de la cuestión y sin embargo, como el proyecto se encontraba formulado, ambos decidieron que se propondría a la consideración del Pleno en sus términos.

Al someterse el proyecto al estudio de los señores Ministros y antes de iniciarse el debate, repito, el día 21 de febrero de 1984, intervino el Señor Ministro Mariano Azuela Gutiérrez, solicitando a la Ministro Ponente el aplazamiento de la vista del asunto, respecto de "su muy interesante proyecto", según palabras del propio Ministro, pues él quería analizarlo con todo detenimiento, a virtud de tener dentro de su ponencia y en proceso de elaboración, el proyecto de otro caso con idéntica materia de fondo. Se trataba del amparo en revisión número 5554/83, promovido por Compañía Cerillera "La Central", S.A.

La Señora Ministro aceptó y, obsequiando la solicitud del maestro Azuela, aplazó la presentación del proyecto del caso de Cementos Portland.

Por su parte, el Lic. Iturbe Rivas ya había proyectado otro asunto que involucraba también idéntica materia, para la ponencia del Señor Ministro Francisco Pavón Vasconcelos. Se trataba del

amparo en revisión número 2502/83, promovido por Servicios Profesionales Tolteca, S.C.

Dentro de este negocio el proyectista había estudiado el problema de fondo y proponía la concesión del amparo en favor de la quejosa, analizando la problemática relativa a la violación de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

Nos fue imposible convencer al Lic. Iturbe y a la Ministra Salmorán para que se modificara el proyecto del caso de Cementos Portland, pues ellos en definitiva consideraron que, por razones de técnica, debía proponerse al Pleno la concesión del amparo, confirmando la sentencia de primera instancia por insuficiencia de agravios, con independencia de que directamente asistiera la razón a la quejosa en términos de los conceptos de violación expresados dentro de la demanda.

Por razones de turno al Pleno y habiendo quedado listo el proyecto del Ministro Azuela, en la sesión del martes 12 de junio de 1984 fueron vistos, primero, el caso de Cementos Portland y, después, el de Cerillera La Central.

El Pleno aprobó en sus términos el proyecto de Cementos Portland y el caso fue fallado por unanimidad de 20 votos.

Enseguida se desató una fuerte e interesantísima discusión respecto del proyecto del Ministro Azuela, que analizaba el fondo de la cuestión, habiendo fungido como proyectista dentro del mismo la Lic. María del Carmen Sánchez Hidalgo. En dicho proyecto se -

proponía conceder.

Merece a nuestro juicio, una opinión de reconocimiento el Sr. Ministro Azuela, pues, con rectitud de criterio e intención, varió el que había adquirido sobre el precepto analizado a nivel de legalidad, pues de instigar la constitución de la jurisprudencia número 27 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, fue uno de los principales sostenedores, a nivel de constitucionalidad, de la concesión del amparo a los quejosos afectados.

El caso, en definitiva, fue fallado mediante la concesión del amparo a la quejosa por mayoría de 14 votos, en contra de los emitidos por los Señores Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Langle Martínez, Días Infante y Olivera Toro.

Dentro de esa sesión el principal opositor a la concesión del amparo fue el Ministro Alfonso López Aparicio, quien obtuvo los demás votos negativos que se señalan.

Me llamó muchísimo la atención que un principio aceptado por todos -el de "trato igual a los iguales y desigual a los desiguales"- pudiera llevar al Ministro López Aparicio, respecto de los Ministros Azuela, Del Rfo y de Silva Nava, por ejemplo, a conclusiones diametralmente opuestas; al primero por negar y a los segundos por conceder el amparo.

¡ Cuán discutible es el derecho y qué bonitas son la libertad de opinión y la diversidad de criterios !. Sin duda la justicia se enriquece con la dialéctica.

Por razones de turno, como ya lo decía, los siguientes negocios fueron resueltos en sesión de 25 de septiembre de 1984, ventilándose primero el de Servicios Profesionales Tolteca, S.C. y aumentando la mayoría a 16 votos contra dos.

En última instancia, quienes siempre sostuvieron su voto negativo fueron los Ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón. Los Ministros Franco Rodríguez, Díaz Infante, Olivera Toro y Langle Martínez variaron su criterio, en su oportunidad, al sentido de conce- cer.

Por otra parte, permítasenos decir que luchamos denodadamente porque otros dos casos promovidos por Cementos Tolteca, S.A. -los amparos en revisión - números AR 1313/83 y AR 8025/83, que fueron prácticamente de los primeros ingre- sados a proyecto para la consideración del Pleno en la materia que nos ocupa- in- tegraran la jurisprudencia que estaba en proceso de constituirse, en el sentido- de declarar inconstitucionales los preceptos relativos de las leyes reclamadas,- pero ello, de hecho, no fue posible.

Nos topamos ante la barrera del turno que, para efectos de presenta- ción de asuntos en materias que van siendo estudiadas, guardan entre sí los Seño- res Secretarios de Estudio y Cuenta adscritos al Pleno de la Corte. Esa limitan- te -sistema de trabajo entre los secretarios-, vivible en la práctica, fué in- franqueable.

Así, acabaron integrando la jurisprudencia los fallos relativos a ne- gocios de posterior ingreso a juzgados.

Otra razón ya anunciada anteriormente dentro de este trabajo, por la que los preceptos combatidos pueden también estimarse como violatorios de la ga- rantía de equidad en la imposición, está constituida por la desigual situación - que crea y provoca el legislador al permitir o negar la deducción de una erogac- ción que, como ya vimos, es indispensable, normal y proporcionada con los fines del ne

gocio y que asume, además, la naturaleza de gasto de previsión social, atendiendo exclusivamente a la forma en que se incurra en dicho gasto o bien a la forma en que éste se registre.

En función del dispositivo reclamado, es una situación puramente formal y no una condición real, efectiva o material, la que determina la deducibilidad de la erogación, pudiendo estimarse también dicha ley como violatoria de la garantía constitucionalmente protegida por los artículos 5o. y 123 de nuestra Carta Magna, consistente en la libertad para contratar o convenir la prestación y remuneración de los trabajos personales subordinados que realicen los trabajadores para el causante patrón, según convenga a los intereses de ambas partes.

En efecto, la reforma impugnada viola la garantía constitucional a que he hecho referencia, así como la de equidad, protegida por el artículo 31 fracción IV constitucional, porque es claro que no existe diferencia alguna de carácter económico o social si el causante establece como salario una cantidad determinada sin especificar la composición de la misma o bien si fija un salario, el mismo, descomponiéndolo en los distintos conceptos o elementos que lo integren, de conformidad con lo que al respecto prescriben la propia Constitución y la Ley Federal del Trabajo.

Pretendo evidenciar con un ejemplo la paradoja, por demás injusta, que importa las violaciones constitucionales anotadas y que se origina en el acto legislativo reclamado, planteando la siguiente situación hipotética: Una empresa puede pactar, por los servicios personales subordinados que le presten sus trabajadores, un salario-

determinado en cantidad fija que incluya todas las prestaciones de ley y, por otra parte, otra empresa, por el mismo servicio o tipo de trabajo, puede fijar una remuneración idéntica en monto, ésto es, -- igual a la suma establecida por la primera empresa, pero registrando dicho salario en todas sus partes, descomponiéndolo en cuota diaria y en las demás percepciones que lo integran, entre las cuales exista una cantidad igual a la aportación de la cuota obrera de seguridad social más todas las otras prestaciones de ley.

Esas dos situaciones, iguales en fondo pero diferentes en forma, como resultado de la norma combatida provocan muy distintas consecuencias, pues, en el caso ejemplificado, la primera de las empresas podrá deducir en su totalidad la erogación salarial, mientras -- que la segunda de ellas no podrá deducir la totalidad de dicha erogación, por haber cometido el "error" de haber separado o descompuesto el salario de sus trabajadores en sus distintos elementos.

Esto es, que no se reducirá la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta, respecto de la segunda empresa, en el monto de la erogación salarial fijada en una cantidad equivalente a la mencionada aportación al Seguro Social, lo que no ocurre en el caso de la primera, situación que es evidentemente violatoria del -- principio de uniformidad y, por lo tanto, de la garantía constitucional de equidad y proporcionalidad de los tributos.

Resulta también claro que, por una condición prácticamente insalvable establecida en perjuicio del causante patrón, se limita por una ley fiscal la libertad de contratación laboral de la --

que él debe gozar junto con sus trabajadores, ley que debe entenderse subordinada a la laboral en este aspecto pues, siendo ésta la especial, tiene preeminencia ante aquélla por disposición del artículo 123 constitucional.

La existencia del dispositivo analizado y combatido provoca, de hecho, consecuencias y actitudes tales como las que enseguida se precisarán.

Una vía de carácter práctico que podría haber llevado a los causantes afectados que se encuentran en la situación descrita respecto de las empresas quejasas, probablemente sin la necesidad de acudir al juicio de amparo, para resolver el grave conflicto de carácter económico y jurídico-laboral derivado de la reforma que tanto combato, sería el que tales causantes, asumiendo una carga administrativa adicional y por demás injusta e inusitada, acudiendo a un sistema de registro meramente formal al que antes aludí, tendieran a eliminar su problema aumentando formalmente el salario de los trabajadores en la cuota diaria y -- disminuyéndolo en cantidad equivalente dentro de las prestaciones, sólo que esto les crearía a ellos un serio perjuicio, haciéndolos sufrir indirectamente e, inclusive, directamente, el derivado del texto legal en reforma, porque entonces los propios trabajadores se encontrarían obligados por la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta a pagar un impuesto adicional, en términos del Capítulo Primero del Título Tercero del ordenamiento, que es el que se refiere al Impuesto Sobre Productos del -- Trabajo.

Como se ve, entonces se les estaría causando un mal necesario a los trabajadores, en derivación del dispositivo fiscal por demás ofuscado en una aplicación rigorista de la ley, no atendiendo a su verdadero espíritu y contraviniendo el principio de buen gobierno de que el Estado debe propender a mejorar la situación de sus go

bernados con objeto de alcanzar el bien común.

Por último, dentro de este apartado me interesa destacar que el principio de equidad es aplicable también en tratándose de deducciones, según lo que ha resuelto el Pleno de la Suprema Corte, en términos del precedente que es consultable bajo el número 24, a fojas 343 de la Primera Parte del Informe 1984 de su Presidente.

"DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE.- El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el impuesto sobre la renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar."

Amparo en revisión 2502/83.- Servicios Profesionales Toluca, S.C. 25 de septiembre de 1984.- Mayoría de 16 votos de los señores ministros Castellanos Tena, Azuela Gúitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Calleja García, Olivera Toro y Presidente Iñárritu, contra los votos de los señores ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón.- Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.- Secretario: Arturo Iturbe Rivas.

IV.- EL GASTO PUBLICO Y EL DESTINO DE LOS TRIBUTOS.

En función de lo que quedó establecido en el apartado II- que antecede (80), el tercero de los requisitos fundamentales que - en opinión del Pleno de la Corte necesariamente debe ser satisfecho por toda ley fiscal y, desde luego, por el tributo que la misma es- tablezca, es el de que éste se destine al pago de los gastos públi- cos, pues si así no ocurre la referida contribución habrá de esti- marse inconstitucional, por violentar las disposiciones del artícu- lo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

¿ Violan los dispositivos analizados en este trabajo di- cho artículo sustancial bajo el aspecto indicado, resultando, por en- de, inconstitucionales ?.

Para responder la pregunta que se nos plantea, necesitamos determinar lo que se entiende por gasto público en general y esta- blecer, además, si opera dicho concepto en materia de aportaciones- de seguridad social, en cuanto éstas guardan relación con el impue- to sobre la renta.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Na- ción se ha encargado, a virtud de jurisprudencia expresa, de defi- nir lo que debe entenderse por gastos públicos. La tesis correspon-

(80) A fojas 183 de este trabajo.

diente es consultable, bajo el número 247, a fojas 429 de la Tercera Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia y a la letra dice:

"GASTOS PUBLICOS.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos."

Ya en otra parte del presente trabajo estudiábamos las características del Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo público descentralizado y como organismo fiscal autónomo. Nos conviene, sin embargo, acotar resumidamente algunas ideas dentro -- del presente apartado.

a) La Ley que creó el Seguro Social como servicio público nacional, concibió al mismo en una forma esencialmente restringida -- respecto de la naturaleza y características que tal instrumento reviste en la actualidad.

La propia Ley (Ley del Seguro Social de 31 de diciembre de 1942), creó al Instituto Mexicano del Seguro Social como administrador de aquel servicio público, concibiéndolo en su nacimiento como un mero organismo público descentralizado.

b) El Seguro Social como servicio público nacional ha evolucionado grandemente, con el devenir histórico de la sociedad mexicana, desde su creación hasta la actualidad. Ahora dicho servicio ya no implica un instrumento exclusivamente laboral, que pertenezca limitativamente a trabajadores y patrones en forma exclusiva; se concibe ya como un auténtico instrumento de seguridad para toda-

la sociedad mexicana.

En razón de lo anterior, el Instituto que lo administra - sufrió también, evolucionando, cambios de esencia, pues a partir de la reforma sufrida por el artículo 135 de la Ley de la Materia de - 1943 y en términos directos de lo que disponen los artículos 267 a - 269, 271, 276 y 277 de la actual, el Instituto es autoridad tributa ria por esencia. A la institución se le atribuyó la naturaleza co rrespondiente tiempo después de su creación bajo el carácter exclu- sivo de organismo público descentralizado, porque los Poderes Ejecu- tivo y Legislativo Federal consideraron que ello era necesario para la debida prestación del servicio que motivó su generación.

c) En tales términos, desde el punto de vista constitucio nal, la creación del Seguro Social y del Instituto que lo adminis- tra encuentra su origen primario y remoto en el artículo 123, frac ciones XIV y XXIX, de la Carta Magna. La atribución, por otra par- te, de naturaleza de autoridad fiscal y de la posibilidad de percib- ir tributos por la vía económico-coactiva, sin necesidad de acudir para ello previamente a los tribunales legalmente establecidos, en- cuentra su origen constitucional en lo dispuesto por el artículo 31 frac ción IV de la propia Carta Fundamental.

d) Con ese último carácter, el Instituto Mexicano del Se- guro Social ahora, sin discusión, se constituye en un órgano de po- der público, que bajo el sistema de organización de la administra- ción pública federal descentralizada, es parte del Estado y órgano de gobierno. El Ejecutivo Federal presta por su conducto a la so -

ciudad mexicana el servicio público nacional del Seguro Social.

e) En nuestro derecho positivo se confirma y fundamenta la conclusión a que arribamos en el inciso que antecede, en términos de lo dispuesto por los artículos 1o., 3o. fracción I, 45 y demás relativos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976. En lo conducente, como también después se verá, en términos de lo establecido por los artículos 1o., 2o. fracción VI, 3o. y demás relativos de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1976.

Por otra parte, también nos conviene en este apartado precisar, en concordancia con lo que en su oportunidad ya exponíamos, que la cuotas obrero patronales y, en general, toda aportación de seguridad social, son de las contribuciones a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional porque así lo determinan la Carta Fundamental y las leyes fiscales secundarias, **constituyendo ingresos públicos que se destinan al gasto público.**

A propósito de esto, también resumidamente, deberemos en seguida acotar las siguientes consideraciones:

a) El término "contribuciones" utilizado por la Constitución en el dispositivo mencionado es genérico; las especies se precisan en las leyes.

Dicho término no es sinónimo de "impuesto". Los impuestos

tos son una especie de las contribuciones que el Constituyente autorizó al Estado Mexicano para imponer a los sujetos gobernados bajo su soberanía.

Nadie discute, en términos del Código Fiscal de la Federación de 1967, que fueran contribuciones de aquéllas a las que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional, tanto los impuestos como los derechos, los productos y los aprovechamientos.

Nadie, en razón de nuestra realidad jurídica actual, debe discutir que son especies de contribuciones o tributos a los que se refiere el mencionado dispositivo, aquéllas a las que aluden los artículos 1o., 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación vigente, entre las que se prevén, como contribuciones especiales, las aportaciones de seguridad social.

b) Las cuotas obrero patronales percibidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social como contribuciones impuestas bajo la especie fiscal de aportaciones de seguridad social, constituyen ingresos públicos.

Materialmente ocurre lo anterior porque son ingresos públicos aquéllos que el Estado percibe en virtud de que su generación sea prevista por las leyes y en tanto que su pago deba realizarse a virtud de determinaciones de imperio del propio Estado, resultando a cargo de los sujetos gobernados bajo su soberanía y, desde luego a su favor, siendo percibidos por cualquiera de sus órganos.

A efectos formales, serán ingresos públicos los que se encuentren previstos por la Ley de Ingresos de la Federación.

A vía de ejemplo, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1986, en su artículo 10. fracción II, inciso 2, bajo el rubro de "aportaciones de seguridad social", previó como ingresos públicos federales, por concepto de cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, la cantidad de \$ 1'106,018,000,000.00.

La terminología utilizada por la Ley de Ingresos es congruente con la de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII, 74 fracción IV y 126 constitucionales, así como con la de los artículos 10., 20. fracción II, 40. y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

c) Las cuotas obrero patronales que el Instituto Mexicano del Seguro Social, como autoridad tributaria, tiene derecho a percibir para financiar la prestación del Seguro Social, son contribuciones de carácter público que, como ingresos públicos, se destinan a gasto público.

Ya hemos visto cual es la definición dada por la Segunda Sala de la Suprema Corte acerca de los gastos públicos. La misma importa un criterio restringido que tiende en la actualidad a superarse por otro más laxo.

El concepto material del gasto público estriba en el des

tino de una contribución o ingreso cualquiera percibido por el Estado, para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación, dentro de su ámbito de atribuciones, directamente o por conducto de la entidad paraestatal encargada al respecto.

Formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prevista la partida.

Dentro del presente análisis y desde el punto de vista material, debemos rendirnos ante la evidencia de que el Instituto Mexicano del Seguro Social, como parte del Estado Mexicano, bajo la forma de administración pública descentralizada y con el carácter de organismo fiscal autónomo, para los efectos de la prestación del servicio público nacional denominado Seguro Social, efectúa gasto público.

Formalmente se da el supuesto necesario porque, a vía de ejemplo, resulta que el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1986, en términos de sus artículos 1o. y 2o., bajo las partidas 0014 y 0019, así como del artículo 6o., bajo la partida 00641, específicamente prevee las erogaciones que habrán de realizar los organismos descentralizados cuyos programas están incluidos en dicho presupuesto y, concretamente, respecto del Instituto Mexicano del Seguro Social, en cantidad de \$ 1'226,911,600,000.00

A los efectos de nuestro derecho positivo, el ejercicio del gasto público de la Federación se encuentra normado por la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público. Podríamos considerar-

que, en lo conducente, dicho ordenamiento resulta reglamentario de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

En todo caso la referida ley ordinaria debe estimarse relacionada con los Presupuestos de Egresos de la Federación.

En términos de lo dispuesto por los artículos 10. a 30. de la Ley mencionada, se sientan las bases esenciales de definición y manejo elemental del gasto público federal, complementándose dichos numerales con lo que disponen los artículos 13 y demás relativos del propio ordenamiento.

En función de lo que ordena el artículo 20. y respecto de lo que alude a la prestación de servicios públicos, bajo los diversos rubros que dicho numeral prevee, habrán de entenderse como gasto público las erogaciones que practiquen tanto los organismos descentralizados, como las demás entidades centralizadas de la administración pública federal que el ordenamiento señala y, en general, los otros órganos de los Poderes de la Unión que se indican.

Dicho artículo 20., textualmente establece:

"Art. 20.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República.

- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria.
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea - el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o algunas de las entidades, mencionadas en las fracciones VI y VII.

A los poderes, instituciones, dependencias, organismos, - empresas y fideicomisos antes citados se les denominará - genéricamente en esta ley como "entidades" salvo mención- expresa." (80 bis)

Debemos centrar nuestra atención en las condiciones del - artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que he- mos venido analizando. Hemos apreciado que el problema jurídico - que se gestó respecto de los causantes de dicho tributo que resulta- ban afectados por la reforma de tal numeral, involucra la circuns- tancia de que al prohibirse la deducibilidad de un gasto razonable, se produce legalmente un incremento de la base sobre la que debe a- plicarse la tarifa que corresponda, a efectos de determinar el im- puesto.

En condiciones normales, sin mediar alguna defensa de ti- po constitucional o bien cualquiera otra circunstancia de carácter- extraordinario, debemos presumir que en general la recaudación del- impuesto sobre la renta hubo de verse incrementada, disponiendo el- Estado, en tal caso, de mayores ingresos públicos.

Resulta un problema de prueba extremadamente complejo y - delicado el que se presenta a cualquier particular que intente sos-

tener, con fundamento, que el gobierno no destine al gasto público la cuantía de una determinada contribución de la que sea sujeto pasivo.

En el caso sujeto a análisis hemos de suponer que el mayor volumen de impuesto sobre la renta que hubiera sido captado por el fisco a virtud de la modificación del precepto legal estudiado, en términos de lo previsto por el Presupuesto de Egresos de la Federación que deba considerarse aplicable, se destinó y ha destinado a ejercer gasto público. Así, en principio debemos concluir que el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta objeto de nuestro análisis, no es violatorio de garantías.

Según lo dicho, el motivo principal de dicha conclusión estriba, definitivamente, en una complicada circunstancia probatoria. No obstante, me parece indicado externar algunas ideas relacionadas con el problema de fondo que aquí específicamente venimos tocando.

Entiende la doctrina que los impuestos con fines exclusivamente fiscales son aquéllos que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado. Así también, entiende que los fines extrafiscales son todos aquellos otros que impliquen aliento o desaliento de determinadas actividades, por cuanto que resulten desgravadas o fuertemente gravadas, sin perseguir directamente la obtención de recursos para sufragar los gastos públicos.

Se admite que un tributo determinado pueda producir, adg-

más de un fin fiscal preponderante, otros que hayan de considerarse como extrafiscales.

Ahora bien, como el artículo 31 fracción IV constitucional establece como única finalidad de los tributos la fiscal, éstos, que produzcan ingresos suficientes para sufragar los gastos públicos, en caso de que se instaurara o produjera un tributo aislado, que desde luego puede ser un impuesto, que no cumpla con dicha finalidad por cualquier razón, dando lugar tan sólo a fines extrafiscales, tendríamos que estimarlo como inconstitucional.

Es prudente insistir en que no puede dejar de reconocerse que todo impuesto, de hecho, aún cuando pretenda un fin exclusivamente fiscal, puede producir otros extrafiscales debido a la enorme trascendencia que tienen en la vida jurídica de una sociedad determinada las imposiciones tributarias.

No obstante, si por la realidad práctica de las cosas el fin propiamente fiscal, que consiste en la producción de ingresos para sufragar los gastos públicos, no se logra, por cualquier motivo de hecho o de derecho, contra el tributo que provoque dicha situación deberá concederse el amparo en favor del causante quejoso que lo demandare.

Si resulta que no obstante la consecución del objetivo -- constitucional específico determinado para los ingresos que produzcan los tributos, se presenta una serie de consecuencias propiamente extrafiscales que lo hagan considerar inconveniente, es el caso que aún no contamos con ninguna clara directriz doctrinal y menos toda-

vía con algún precedente concreto emanado de la Suprema Corte de --
Justicia, que nos proporcionara elementos de juicio suficientes pa
ra proponer, bajo el cariz de impugnación constitucional, la argu -
mentación que nos llevara a demostrar que el tributo hipotético de-
que hablamos sea contrario a las normas fundamentales aplicables, -
bajo la consideración de un destino u objetivo espurio.

Con la pretensión de clarificar nuestras ideas, debemos -
precisar que lo que nos preocupa es, concretamente, que un tributo-
determinado satisfaga, aunque fuere en forma mínima, el objetivo --
fiscal establecido constitucionalmente para las contribuciones, pe-
ro produciendo una variedad de consecuencias extrafiscales inconve-
nientes, que valoradas respecto de la primera, por una mera conside
ración de sentido común, nos llevara a concluir que dicho tributo -
debiera estimarse inválido.

No existe para nosotros todavía un parámetro de valora -
ción que pudiera conducirnos a establecer una clara violación cong
titucional en orden a estas ideas.

El caso es que, como enseguida lo veremos, el precepto le
gal analizado provocó una cauda de consecuencias extrafiscales noci
vas, definitivamente criticables, con demérito de las consideracio
nes de seguridad y certeza jurídicas mantenidas por los causantes a
fectados, no obstante lo cual, no existe una clara forma de plantear
o determinar la inconstitucionalidad del impuesto resultante, aten
tos a lo fines o consecuencias que el mismo provocó a virtud de la
prohibición tajante de la deducción del gasto que hemos venido con-
templando.

Como en su oportunidad veíamos, el legislador tuvo la intención, a virtud del artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente con las redacciones anteriores a la de la reforma que consideramos inconstitucional y reclamable, de impedir que los causantes dedujeran de sus ingresos dos veces la misma carga fiscal, ésto es, el impuesto sobre la renta que resultara a su cargo o bien el impuesto que resultara a cargo de terceros, porque, de no hacerlo así, a través de la oportunidad que en otras condiciones pudieran tener las empresas para deducir de sus ingresos -- gravables esos conceptos mencionados, tales causantes reducirían injustamente su base gravable en detrimento indebido para el fisco.

Así, en tales condiciones lo que el legislador pretendían tan sólo obtener un fin fiscal puro, ésto es, que con dicha prohibición le resultaran efectivamente mayores ingresos para sufragar los gastos públicos, bajo un criterio de justicia.

Sin embargo, fue el caso que tal espíritu e intención legislativas se vieron completamente violentados en la reforma de 1979, porque la misma trascendió de dicho ánimo inicial a una degeneración, constituyendo sus efectos un resultado totalmente distinto -- del que sanamente podía pretenderse, por las siguientes razones:

a) En primer término podríamos considerar que realmente, como consecuencia de la reforma analizada, el fisco no logra obtener mayores ingresos tributarios para sostener los gastos públicos -- a consecuencia de las cantidades adicionales generables por la prohibición de la deducibilidad de la cuota obrera pagada por los patronos al I.M.S.S., ni tampoco como resultado del impuesto sobre la --

renta que debieran cubrir los trabajadores de los sujetos afectados.

El incremento de salario que obtienen tales trabajadores por el pago de la cuota obrera que en su beneficio enteran directamente los patrones afectados al Instituto, no redunda en ningún ingreso adicional en favor del fisco puesto que, en términos de lo establecido por la fracción IX del artículo 99 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1979, tales percepciones se encuentran exentas del impuesto respecto de los trabajadores, no siendo acumulables a sus ingresos para efectos del cálculo del mismo (Impuesto Sobre Productos del Trabajo).

b) Por lo que hace a las empresas -causantes patrones-, el fin fiscal pretendido por la reforma se supera por las consecuencias netamente extrafiscales que produce y que les perjudican de forma grave y directa, involucrando también a los trabajadores, porque la sanción tributaria que en última instancia implica, provoca el resultado práctico y concreto de desalentar los apoyos económicos que se materializan en el pago desestimado y que efectúan las propias empresas para sostener a sus trabajadores, perjudicando a éstos también, pues se orilla a las compañías a buscar salidas de carácter práctico que les permitan no verse perjudicadas por la ley reformada, pudiendo seguir el procedimiento que más adelante se comenta.

Por supuesto que no habría necesidad ni siquiera de mencionarlo, pero ninguna nueva empresa o bien alguna de reciente creación e instalación pensará, ni dentro de la más acentuada fiebre de

solidaridad social de sus administradores, en otorgar, con el marco legal existente, dicho beneficio o prestación a sus trabajadores ni éstos, por su parte, podrían pretender exigirla con justificación.

Para eludir la carga injusta que importa la ley reformada que se analiza, misma que no existe respecto de los trabajadores -- que perciban salario mínimo general, puesto que en tales casos la cuota obrera pagada por los patrones sí resulta a éstos deducible, -- lo que no ocurre en los casos de trabajadores con salario superior al mínimo, tales patrones se ven, de hecho, con un motivo legal, impulsados a contratar y a mantener en su planta productiva solamente trabajadores de salario mínimo y, bajo ningún concepto, a pretender emplear trabajadores o empleados perceptores de salario superior, -- en la medida de lo posible, con el consiguiente perjuicio social.

Ahora bien, por cuanto hace a sus trabajadores que ya de hecho perciban un salario superior, bastaría a las empresas causantes afectadas el fusionar la prestación contractualmente conquistada por los trabajadores, consistente en el famoso pago de la cuota obrera a cargo del patrón, en el tabulador de salarios, para que -- la carga económica resultante contra ellas se minimice y pueda resultar completamente deducible, por este camino, atentos al texto legal que estudiamos.

En estas condiciones podemos apreciar que el Estado no -- contaría con los supuestos ingresos adicionales cuya pretendida -- percepción habría, en principio, motivado la reforma, para sufragar los gastos públicos. En estas condiciones podemos considerar que --

el propio dispositivo legal reformado impide o, en última instancia, obstaculiza, a través de la no producción material de mayores recursos para el fisco obtenidos del tributo estructurado por la Ley de la Materia, que los mismos se destinen al gasto público.

c) Podemos apreciar que, además de resultar discutible la consecución del fin propiamente fiscal pretendido por la reforma, - ésta produce una cauda de inconvenientes y nocivos efectos extrafiscales, básicamente en perjuicio de los trabajadores involucrados. - En efecto, la actitud utilizable por los patrones causantes para eludir las nefastas consecuencias, tanto económicas como de otro tipo, de la norma en estudio, no significa a nuestro juicio fraude legal alguno; antes bien, constituye una actitud obligada de defensa propia; una solución que se antoja admisible ante la misma ofuscación de la ley puesto que ella, como se ve, a efectos de su aplicación -- práctica, resulta una disposición que no guarda ningún contexto con la realidad, ésto es, que no deriva de la misma en forma razonable.

Ya veíamos que una de las consecuencias extrafiscales citadas, que de alguna manera podríamos identificar como el principal motivo generador de la reforma, consiste en que las empresas causantes traten, por todos los medios a su alcance, de fusionar la cuota obrera pagada al I.M.S.S. a su cargo con los salarios superiores al mínimo que perciban sus trabajadores, en función del tabulador de salarios correspondiente al personal de las mismas. Con ello - éstas podrían evitar, como se ha visto, el rechazo de la deducción - que en los actuales términos del precepto analizado se establece.

Sin embargo, parecería que el legislador no entendió que con ello habría de provocar un perjuicio grave a la clase trabajadora y, en caso de que lo haya advertido, es evidente que no le importó, pues como resultado de la norma impugnada y a consecuencia de las actitudes que induce en los causantes patronales, motiva que a los trabajadores se les incremente la cuota diaria de sus salarios-colocándolos, eventualmente, en la necesidad de cubrir un impuesto adicional en productos del trabajo, por encontrarse en un rango superior de la tarifa respectiva, con el evidente perjuicio económico que ello implica.

Como si lo anterior no fuera suficiente, el patrón tendría que disminuirle a los trabajadores una cantidad adicional en concepto de retención referida a la cuota obrera que forzosamente deberían entonces cubrir en las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, resultando así que los únicos perjudicados serían, precisamente, los indicados trabajadores.

¡ Qué aberración !. La ley reclamada desalienta conductas favorecedoras de un mejor bienestar social y provoca otras francamente socavadoras del mismo, tanto respecto de patronales como de trabajadores; eso sí, todos ellos causantes.

Como se aprecia, las anteriores resultan consecuencias totalmente extrafiscales que no guardan ninguna identificación con el espíritu de lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 fracción IV-constitucionales, ya que el supuesto beneficio económico que el fisco pretende obtener no justifica, en nuestro concepto, la producción de todos los inconvenientes identificados.

CAPITULO TERCERO

I.- LOS ARTICULOS 27 FRACCION I y 94 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964, ASI COMO 25 FRACCION I Y 137 FRACCION I DE LA LEY VIGENTE, ¿IMPORTAN UNA LEY PRIVATIVA?

Dispone textualmente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 13, lo siguiente:

"ART. 13.- NADIE PUEDE SER JUZGADO POR LEYES PRIVATIVAS - NI POR TRIBUNALES ESPECIALES. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda."

En su primera parte el referido precepto fundamental establece una garantía de igualdad, prohibiendo el que cualquier gobierno, dentro del territorio nacional mexicano, pueda ser juzgado por una ley privativa.

Nuestra Suprema Corte ha decidido en jurisprudencia firme

lo que debe entenderse por este tipo de leyes, en términos de la jurisprudencia número 84 sustentada por el Pleno y consultable en la página 169 de la Primera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia.

Enseguida transcribo la tesis:

"LEYES PRIVATIVAS.- Es carácter constante de las leyes - que sean de aplicación general y abstracta; es decir, - que deben contener una disposición que no desaparezca - después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apli que sin consideración de especie o de persona a todos -- los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean - abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres, va - en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una dispo sición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pue den considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como cualquier otro orden, pues el carác ter de generalidad se refiere a las leyes de todas las - especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional."

¿Podemos estimar que el artículo que venimos estudiando, - al igual que sus correlativos e idénticos, constituye una ley priva tiva y, por lo tanto, inconstitucional por tal motivo?

Vamos a ver.

Los razonamientos que pudieran conducirnos a establecer - ese supuesto podrían plantearse bajo el siguiente tenor:

"Dicha norma está discriminando las cuotas obreras que se

pagan a los trabajadores que perciben un salario superior al mínimo general, respecto de las demás cuotas que deben cubrirse al resto del personal que perciba salario mínimo, estableciendo una indebida diferencia entre ellas, ya que todas tienen el mismo carácter y naturaleza.

Si ya hemos visto que el dispositivo en realidad está dejando exentos del impuesto a los otros causantes que, a diferencia de las empresas quejasas y aún perteneciendo a su mismo género o clase, no están tan comprometidos con el desarrollo social y económico de los trabajadores, al no cubrir a su cargo la cuota obrera, resulta que estamos frente a una norma que viola ostensiblemente los principios de generalidad y uniformidad que deben revestir los tributos porque, estando referida a un género de causantes, discrimina sin embargo entre ellos a los que, como las señaladas quejasas, se encuentran sujetos a una obligación de carácter laboral en beneficio de sus trabajadores, misma que no pueden eludir por derivar de contratos colectivos o de cualquier otro instrumento jurídico atendible al efecto y que apoya sustancialmente la capacidad económica de dichos trabajadores, dejando en realidad dicha exención en favor de los otros causantes patrones que no favorecen a los mismos o que, en última instancia, no se encuentran obligados a hacerlo sobre el mínimo fijado en las leyes, por disposiciones que los vinculen forzosamente al otorgamiento de prestaciones adicionales.

En estas condiciones, la norma estudiada y sujeta a impugnación contravendría, hipotéticamente, lo dispuesto por el artículo-

28 constitucional y, además, podría importar una ley privativa."

Va a ayudarnos a dilucidar la cuestión el siguiente precedente establecido por la Suprema Corte, mismo que es consultable bajo el número 57, en las páginas 421 y 422 de la Primera Parte del Informe 1985 de su Presidente, que a la letra dice:

"LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES. No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales; las primeras, no son de carácter general, abstracto e impersonal y, por ende, resultan contrarias al artículo 13 constitucional, mientras que las segundas, -- aun cuando se aplican únicamente a una o varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, sí tienen las referidas características de las leyes, y, en consecuencia, no pueden reputarse contrarias al susodicho dispositivo de la Ley Fundamental."

Amparo en revisión 8981/84. Fábrica de Jabón La Corona, S.A. 4 de junio de 1985. Mayoría de 19 votos.

A la luz de lo dispuesto por la Corte, hemos de concluir que en el caso de la norma impugnada sujeta a estudio -- artículo 27-fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta según reforma de 1979 -- no nos encontramos frente a una ley privativa, sino ante una ley especial.

En estas condiciones, la disposición no es inconstitucional por violación de la garantía individual protegida por el artículo 13 de la Carta Fundamental ya que, en realidad, no puede calificarse como ley privativa.

II.- ¿SE TRATA DE UNA LEY RETROACTIVA?

Dispone la Constitución Política de los Estados Unidos Me-
xicanos, en su artículo 14, lo siguiente:

"ART. 14.- A NINGUNA LEY SE DARA EFECTO RETROACTIVO EN --
PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de -
sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante ju-
cio seguido ante los Tribunales previamente establecidos,
en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedi-
miento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad-
al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer,
por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena algu-
na que no esté decretada por una ley exactamente aplica-
ble al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva -
deberá ser conforme a la letra, o la interpretación jur-
dica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los prin-
cipios generales del derecho."

El transcrito dispositivo constitucional reviste en nues-
tro medio una grandísima importancia, pues establece varias importan-
tísimas garantías individuales de legalidad y seguridad jurídicas.

Nos interesa en este momento referirnos a la que se preci-
sa en términos de su primer párrafo y de la última parte del segundo

que lo conforman, ésto es, la garantía de irretroactividad de la ley si se aplica en perjuicio de persona alguna.

De inicio, es importante precisar que según lo que ha estimado la Suprema Corte en criterio jurisprudencial, las leyes sí -- pueden aplicarse en forma retroactiva si con ello se beneficia al afectado, ésto es, si no se causa perjuicio a virtud de su aplicación a ninguna persona, pero sí un beneficio, en cambio.

Efectivamente, así lo determina la jurisprudencia número- 248, común al Pleno y Salas, consultable a fojas 423 de la Octava - Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia, que a la letra dice:

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY, SE PROTEGE CONTRA LA, SI CAUSA- PERJUICIO.- La Constitución General de la República consagra el principio de la irretroactividad cuando la aplicación de la ley causa perjuicio a alguna persona; de donde es deducible la afirmación contraria, de que pueden darse efectos retroactivos a la ley, si ésta no causa perjuicio."

¿Podremos considerar que el precepto en estudio, reformado a partir de 1979, importa una ley con efectos retroactivos y que resulte, por lo tanto, inconstitucional por ser violatoria del artículo 14 de la Carta Fundamental?

Estimo que sí. Enseguida plantearé los argumentos en cuya función pretendo demostrar lo aseverado.

Es prudente que desde ahora aclare, no obstante, que esta cuestión puede resultar extraordinariamente discutible, pues la con-

cepción de una verdadera justicia en el manejo del concepto de la retroactividad, intentando que materialmente opere como una auténtica garantía de seguridad y no como una mera expresión interesante pero exclusivamente decorativa que obra en la Constitución, es muy difícil.

Las leyes inconstitucionalmente retroactivas sí se presentan en nuestro medio y no constituyen una mera entelequia. Ocurre, sin embargo, que sobre todo en materia fiscal tal retroactividad se presenta y opera sutilmente, en condiciones muy difícilmente identificables y manejables. Nunca opera en la vida jurídica una disposición que, con tales efectos, burdamente se refiera a situaciones --- transcurridas en el pasado, sobre todo por la complejidad técnica -- propia de los ordenamientos tributarios.

Lo anterior, no obstante, no debe conducir a los Tribunales Federales al fácil expediente de negar el amparo a los particulares a resultas del descuidado análisis que se lleve a cabo respecto de los conceptos de violación que conducen a demostrar, en su caso, que se actualiza la violación constitucional de referencia, sobre todo cuando queda planteado el problema con todas las sutilezas, precisiones y tecnicismos que la materia de que se trate involucre.

De otra suerte llegaríamos al absurdo que muchos sostienen, en el sentido de que la referida garantía constitucional actualmente ya nunca opera.

Entremos en materia.

El artículo 123 constitucional, en sus fracciones VII, XVII, XVIII, XXIII y demás relativas, establece que es de utilidad e interés público la Ley Federal del Trabajo y consagra con el rango de derechos constitucionales, aquéllos que correspondan a los trabajadores para pretender el mejoramiento de sus condiciones económicas y sociales, con base en movimientos colectivos, otorgándoles, al servicio de esta idea, la posibilidad de ejercer el derecho de huelga.

La Ley Federal del Trabajo, derivada de tal dispositivo constitucional, establece en su artículo 5o. que sus disposiciones son de orden público, por lo que no producirá efecto legal alguno la estipulación que establezca, por una parte, un salario menor que el que se pague a otro trabajador en la misma empresa o establecimiento por trabajo de igual eficiencia, en la misma clase de trabajo, según su fracción XI y, por otra, para los efectos que convienen a esta exposición, declara ilegal toda renuncia por parte del trabajador de --- cualquiera de los derechos o prerrogativas consignados en las normas de trabajo, según la fracción XIII del dispositivo en comentario, -- concluyendo dicho artículo que en todos los casos en que existan disposiciones o estipulaciones que contravengan lo mencionado, se entenderá que rige la propia ley.

El mismo cuerpo legal establece, en su artículo 16, el -- concepto de empresa, entendiéndola como la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, en donde deben conjuntarse, como elementos esenciales, el capital y el trabajo.

La propia ley de la materia laboral señala, en sus artícu-

los 376, 387, 391, 394, 450 y demás relativos, con base específica - en el artículo 123 constitucional, que reviste a tales dispositivos- con derechos de rango constitucional, la definición, naturaleza y ca racterísticas de los contratos colectivos de trabajo -a los que para efectos de estos argumentos voy a referirme con exclusión de otros - instrumentos- estableciendo en forma concreta la naturaleza especial -distinta de las otras materias legales, ya se trate de carácter ci vil, mercantil o fiscal- de los derechos laborales adquiridos por -- los trabajadores al amparo de dichos contratos.

En este sentido la ley precisa, en su artículo 394, que - el contrato colectivo no podrá concertarse en condiciones menos favo rables para los trabajadores que las contenidas en contratos vigen - tes en la empresa o establecimiento.

Se entiende que, en términos de los dispositivos aludidos, el contrato colectivo consiste en el convenio celebrado entre un - sindicato y un patrón, con objeto de establecer las condiciones se - gún las cuales debe prestarse el trabajo en la empresa y en todos -- sus establecimientos.

Aunque este tipo de convenios rijan temporalmente las rela ciones laborales que reglamenta, estableciendo las prestaciones y de más situaciones derivadas de las mismas, tiene, sin embargo, como se aprecia, un contenido de carácter permanente, porque dichas situacio nes nunca podrán ser modificadas en detrimento de los trabajadores;- antes bien, por el contrario, deberán incrementarse.

Por otra parte, en términos de las fracciones XVI y XXIII del apartado A) del artículo 123 constitucional, las normas laborales tienen un contenido social de jerarquía superior y, por lo tanto, de preeminencia en niveles de legislación secundaria, según lo previsto por la propia Constitución General de la República, en relación con las mismas leyes ordinarias, dentro de las cuales se encuentra la legislación tributaria. Este hecho se encuentra reconocido y ratificado por las propias leyes fiscales cuando, por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación de 1967, en la especie contemplable, en su artículo 10 prescribe la preferencia de los salarios y créditos derivados de relaciones laborales sobre los créditos fiscales, circunstancia que invoca a manera de una clara muestra.

En virtud de todo lo expuesto, los contratos colectivos de trabajo que se fundan en la Ley de la Materia y, en última instancia, en la propia Constitución, tendrán que aplicarse preferentemente, pues lo contrario implicaría, como lo provoca en el caso la Ley reclamable, un conflicto de leyes que deberá desde luego resolverse en favor de las laborales y en el sentido que fiscalmente favorezca a las partes sujetas por dichos contratos colectivos en lo que correspondiera, máxime que los trabajadores tienen la posibilidad de emplazar y estallar huelgas en contra de los patrones, si éstos pretendieran rehusarse a aceptar el cumplimiento de las condiciones contenidas en tales contratos.

Las leyes fiscales y las laborales deben encontrarse en armonía de manera que, como manifestación de uno de los Poderes de la Unión, permitan al Estado lograr sus fines y, en tales condicio-

nes, por aplicación de la garantía de equidad tutelada por el artículo 31 fracción IV constitucional, es que debe entenderse que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no puede disponer situaciones contradictorias que perjudiquen tan sólo a una de las partes que intervienen y se obligan por medio de los contratos colectivos de trabajo, cuando resulta directa e inmediatamente perjudicada la parte del patrón-causante, como en la especie, y mediatamente sus mismos trabajadores, según ya se ha visto.

Todas las ideas expuestas se plantean como base para el siguiente argumento:

La nueva redacción (1979) del dispositivo en estudio resulta francamente retroactiva porque, con el alcance que se le dió a dicho texto legal, se pretende desconocer situaciones, también legales, configuradas plena, legítimamente y en forma anterior a su vigencia por los contratos colectivos celebrados entre las empresas agraviadas y los sindicatos de que se tratara, convenios que tenían y tienen todo el apoyo de la Ley Federal del Trabajo, de la Ley del Seguro Social -la que también constitucionalmente, en términos de la fracción XXIX del apartado A) del artículo 123 fundamental, se considera de utilidad pública- y de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta -que daba sustento y apoyo a las obligaciones derivadas de dichos contratos cuando, en función de las anteriores redacciones de su artículo 27 fracción I, permitía en beneficio de las empresas y de sus trabajadores el que aquéllas dedujeran la cuota obrera de seguridad social pagada a su cargo ante el I.M.S.S.-, situación que ahora se rompe con violación evidente de la garantía de equidad en -

la tributación.

Si bien es cierto que, como lo ha establecido la Suprema-Corte, las leyes fiscales no siguen los lineamientos establecidos en el derecho común para considerar la naturaleza y efectos de los derechos adquiridos, también es verdad, por lo que ya se ha expuesto, que las leyes impositivas no pueden modificar actos jurídicos que estaban plenamente configurados antes de la reforma legal ni tampoco sus efectos, que en el tiempo se reputan como consumados, al tener su origen en la estructura ya concluida y acabada de dichos actos, celebrados con anterioridad a la vigencia de las nuevas leyes fiscales, contrariamente a lo que en la especie ocurre.

Las relaciones laborales determinadas en contratos colectivos originan efectos permanentes en el tiempo, los que no se pueden alterar por constituir conquistas de los trabajadores, mismas que deben reiterarse textualmente en cada uno de los contratos colectivos que periódicamente se renueven e, inclusive, tan sólo pueden mejorarse y de ninguna manera reducirse, porque aún tratándose de prestaciones de tracto sucesivo, han sido adquiridas indeleblemente, de tal suerte que dichos efectos son totalmente distintos a los que se puedan presentar como consecuencia de contratos de carácter civil o mercantil.

Apoyan en este punto las consideraciones expuestas, los siguientes criterios establecidos, como comunes al Pleno y Salas, por la Suprema Corte de Justicia, consultables a fojas 421 de la Octava Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia, mismos que a la le

tra dicen:

"RETROACTIVIDAD.- Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye.

Quinta Epoca: Tomo XXIX, Pág. 1527. Solís Vda. de Escalante Juana."

"RETROACTIVIDAD.- La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos - individualmente adquiridos ya; y según los tratadistas, - los derechos que se derivan inmediatamente de un contrato, son derechos adquiridos.

Quinta Epoca: Tomo XIX, Pág. 380. Manzanilla Canto Albino, Suc. de."

Por lo anterior, debemos necesariamente concluir que la legislación fiscal no puede alterar dichos efectos so pretexto de -- que sólo se afectan los ingresos acumulables del contribuyente pa -- trón, ya que las erogaciones que, como la que se estudia, cubren las empresas a favor de sus trabajadores, son gastos indispensables para la producción del ingreso gravable, de forma tal que constituyen un presupuesto, indispensable también, para que se produzca la base de tributación y, en tales condiciones, cualquier modificación que se efectúe sobre el particular, provocada en este caso por la ley fiscal reclamada, trasciende ipso facto en toda la estructura jurídica de la empresa.

Flores Zavala, citando el criterio de Roubier expresado-

en su libro "El conflicto de las leyes en el tiempo" (81), considera que si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados con anterioridad, entonces es retroactiva y tal es el caso en la especie, resultando que el artículo 27 fracción I de la Ley de Renta que se estudia tiende a alterar hechos y consecuencias de tales hechos que tienen el carácter de totalmente consumados antes de su vigencia, -- por constituir prestaciones de naturaleza laboral convenidas entre las empresas y sus trabajadores, por lo que dicha disposición vulnera el artículo 14 constitucional.

Al respecto, en la parte conducente de su jurisprudencia-número 247, común al Pleno y Salas, consultable en la página 420 de la Octava Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia, nuestra Suprema Corte ha establecido que "para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial."

Con objeto de complementar tal determinación, me permito enseguida citar otro precedente de la Corte en donde se practica un estudio atendible sobre las teorías acerca de la retroactividad, precisando una definición respecto de los "derechos adquiridos".

"RETROACTIVIDAD, TEORIAS SOBRE LA.

Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y la de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas-

(81) FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", op. cit., pág. 161, citando a Paul Roublier, "Les Conflicts de Lois Dans le Temps", "El conflicto de las leyes en el tiempo".

siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio; estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer: "Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye". (82)

Quinta Epoca: Tomo LXXI, Pág. 3496. "La Cía. del Puente de Nuevo Laredo, S.A."

No perjudica el sentido de las conclusiones anteriores -- el que la propia Corte haya establecido la jurisprudencia no. 274, visible en las páginas 453 y 454 de la Tercera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, en el sentido de que-

es legítima facultad del Estado cambiar las bases de tributación y - que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto, entendiendo la justicia de las leyes fiscales, como no retroactivas, en el sentido de que los cau- santes no hayan de cubrir, por el tiempo anterior a la nueva ley, -- las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagan- do y el que debieran pagar en lo sucesivo, porque interpretando a -- contrario sensu dicha tesis, deberá concluirse que el Congreso de la Unión, en respeto de la garantía de legalidad establecida por el ar- tículo 14 constitucional, no podrá cambiar los hechos jurídicos to- talmente consumados con anterioridad a la expedición de sus leyes, - pues ello importaría darles a éstas, aún a las de carácter tributa - rio, efectos retroactivos.

Las prestaciones laborales a que me he venido refiriendo son hechos consumados en su totalidad, aún para efectos fiscales y, por ello, no pueden ser modificados por el Legislador con base en la ley reclamada, sin provocar la violación del precitado artículo 14 - constitucional.

Los anteriores conceptos se confirman en los términos del criterio establecido por la Suprema Corte, como común al Pleno y a - las Salas, al resolver el amparo en revisión número 3295/71, promovi - do por Richardson Martell, S.A. de C.V., por unanimidad de 5 votos, - en tesis relacionada a la jurisprudencia no. 302, visible en páginas 505 y 506 de la Octava Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia, - que a la letra dice:

"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACION.

Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentran vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas (facta pendencia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho."

En concordancia con lo dispuesto modularmente por la tesis transcrita, que se resalta en la parte remarcada, los pagos de las cuotas obreras realizados por las empresas respecto de trabajadores con salario superior al mínimo, desconsiderados por el Legislador en el artículo 27 fracción I reformado en 1979, no son situaciones pendientes de producirse porque las mismas y la necesidad de su erogación constituyen una situación jurídica consumada respecto de tales entidades agraviadas, según se desprende de los contratos colectivos de trabajo que ellas tienen celebrados, por lo que en atención a los efectos de sus consecuencias, la modificación legal que se analiza viola claramente el artículo 14 constitucional.

En el mismo orden de ideas, pero bajo otro punto de vista, debe entenderse con claridad que para que no se presente la violación por retroactividad de la ley reclamable, la misma debería ajustarse también a la garantía de equidad protegida por el artículo 31 fracción IV constitucional, lo que en la especie no sucede.

En efecto, resulta ser que la modificación impugnada perjudica directamente a las empresas, importando una injusta distribución de la carga tributaria, por cuanto que todo el peso de la no deducibilidad de la cuota que éstas se encuentran obligadas a cubrir en forma necesaria, se atribuye injustamente sobre su patrimonio. El perjuicio radica en que si intentaran modificar dicha obligación, lo que importaría, por tratarse de pago de salario, un cambio de condiciones laborales imputable al causante patrón en perjuicio de los trabajadores; tal hecho constituiría una causal de rescisión de los contratos de trabajo con responsabilidad a cargo de tal patrón cau -

sante, en términos de lo dispuesto por las fracciones IV y IX del artículo 51 de la Ley Federal del Trabajo, lo que provocaría, a su vez, la imposibilidad de continuar, en su caso, con la explotación del objeto social, dejando de generarse la renta gravable, todo ello con daño para el propio fisco, inclusive, quien es el agente originario o causante de dicha situación evidentemente injusta por falta de equidad.

Por último y con la intención de complementar el panorama, enseguida transcribiré un interesantísimo y extraordinario precedente, sustentado por nuestra Suprema Corte, como común al Pleno y a las Salas, el que constituye tesis relacionada a la jurisprudencia número 409 y es visible en páginas 720 a 722, de la Tercera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia.

Si en dicho precedente la Corte sostiene el criterio -que se confirma dentro de la jurisprudencia con la que se relaciona- de que la retroactividad de las leyes no solamente se produce como conflicto de las mismas en el tiempo, puesto que una norma puede ser inconstitucionalmente retroactiva aún cuando regule una materia previamente no normada por disposición alguna, por mayoría de razón podrá serlo otra que regule cierta materia afectando situaciones preconstituidas y definitivamente consumadas al amparo de otras disposiciones legales de existencia previa y de aplicación atendible, lo que sucede en este asunto.

"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.

Es un error pretender que la circunstancia de que una ley ordinaria obre sobre el pasado no es contraria al artícu-

lo 14 constitucional si no existe una ley anterior a aquélla, al amparo de la cual hayan surgido derechos que resulten lesionados con la vigencia de la nueva ley. Efectivamente, si bien es verdad que por regla general el fenómeno de la retroactividad se presenta como un conflicto de leyes expedidas sucesivamente y que tienden a normar el mismo acto, el mismo hecho o la misma situación, también lo es que puede darse el caso de que los mandatos de una ley sean retroactivos y lesivos al mencionado artículo 14 cuando rijan de manera originaria determinada cuestión, es decir, cuando ésta sea prevista legislativamente por primera vez. En atención a ese fenómeno complejo que constituye la aparición del Estado, explicable por el principio de soberanía en virtud del cual el pueblo adopta la forma de gobierno que le place y se da normas que le permiten encauzar su vida, surge una diferenciación entre gobernantes y gobernados, que hace posible que quienes integren el Poder Legislativo estén en aptitud de regular normativamente la conducta de los gobernados. Pero ello no significa que éstos hayan perdido su libertad aun en lo no normado y que sólo puedan realizar los actos que específicamente les sean autorizados, sino nada más que habrán de abstenerse de hacer lo prohibido por la ley, y de sujetarse a los lineamientos trazados por ésta en las hipótesis previstas por el legislador. Consecuentemente, en aquellos casos en que la conducta del gobernado no haya sido normada en forma alguna por el Poder Legislativo, de manera -- que no pueda ser considerada prohibida, ni válida únicamente cuando se ciña a determinadas restricciones, su realización constituirá el ejercicio de un "derecho" emanado precisamente de la ausencia de una ley reguladora y tutelado, por lo mismo, por el orden jurídico, en cuanto éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitadoras de la actividad del individuo, configura un derecho respetable por las auto-

ridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desa parecerá hasta que surja una norma legislativa al respec to. Es decir, antes de la prevención legislativa, el de recho estriba en poder obrar sin taxativas; después de -- ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues mientras las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que di cha ley no le prohíbe. Establecido que la ausencia de - normas legislativas configura para el gobernado el dere cho de obrar libremente, y que tal derecho también es tut elado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalida des le está por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar ha cia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Sexta Epoca, Tercera Parte: VOL. LXX, Pág. 39. A.R.6008/63.
Cía. Minera de San José, S.A. de C.V. y Coags.5 votos.

III.- ¿ ADOLECE LA LEY DE INDEBIDA MOTIVACION LEGAL ?

Establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo conducente, dentro del artículo 16, lo que sigue:

"ART. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento..."

Este dispositivo constituye también, al igual que el del artículo 14, una norma importantísima en nuestro medio que complementa el régimen de legalidad de nuestro estado de derecho.

Para los efectos de un acto ordinario de autoridad, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha determinado, dentro de su jurisprudencia no. 373, consultable en las páginas 636 y 637 de la Tercera Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia, lo que debe entenderse por la garantía de fundamentación y motivación.

La tesis de referencia, a la letra dice:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo se -

gundo, que también deben señalarse, con precisión, las -- circunstancias especiales, razones particulares o causas -- inmediatas que se hayan tenido en consideración para la -- emisión del acto; siendo necesario, además, que exista a -- decuación entre los motivos aducidos y las normas aplica -- bles, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."

Ahora bien, resulta que respecto de los actos legislati -- vos la garantía constitucional de debida motivación y fundamentación no puede entenderse en el sentido que corresponde a un acto ordina -- rio de autoridad, de acuerdo con la jurisprudencia transcrita, sino en términos de lo dispuesto por la jurisprudencia no. 36 sustentada -- por el Tribunal Pleno y consultable a fojas 73 y 74 de la Primera -- Parte del Ultimo Apéndice de Jurisprudencia, la que enseguida me per -- mito transcribir:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LE -- GISLATIVA.- Por fundamentación y motivación de un acto le -- gislativo, se debe entender la circunstancia de que el -- Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté fa -- cultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa -- dentro de los límites de las atribuciones que la constitu -- ción correspondiente le confiere (fundamentación), y cuan -- do las leyes que emite se refieren a relaciones sociales -- que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); -- sin que esto implique que todas y cada una de las disposi -- ciones que integran estos ordenamientos deben ser neces -- riamente materia de una motivación específica."

En estas condiciones, a virtud de lo determinado por la -- Corte, debemos concluir que la reforma de 1979 al artículo 27 frag --

ción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entonces vigente -y en lo que corresponde, los dispositivos correlativos e idénticos a dicho numeral- la misma no resulta inconstitucional por violación de la garantía de motivación y fundamentación dispuesta por el artículo 16 constitucional, formalmente hablando.

Sin embargo, sostengo que materialmente la norma sí constituye una disposición ofuscada e incongruente, sobre todo cuando la hemos sometido a un análisis bajo diversos aspectos previstos constitucionalmente, lo que nos ha llegado a convencer de que se trata de una disposición desfasada de la realidad que, por eso mismo, provoca una larga serie de consecuencias nefastas, por lo que debería reformarse dentro del proceso legislativo, por parte del Congreso de la Unión y a iniciativa del Presidente de la República o de cualquiera de los congresistas conscientes de que actualmente dispongamos, en concordancia con el sentido del criterio jurisprudencial que se sustentó en la materia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El que así se obrara por parte de quien le corresponde, implicaría una demostración de que en nuestro sistema se respeta auténticamente la división de poderes, como consecuencia de la debida consideración en que cada uno de los que componen el Supremo Poder de la Federación, tiene a los otros.

De no ocurrir así, podríamos concluir precisamente en lo contrario, ésto es, en que materialmente no existe un debido respeto

ni consideración por parte de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, -
respecto del Judicial Federal no obstante que, como en este caso, a-
la justicia conviene el que nos rigiéramos por el "gobierno de los -
jueces".

**IV.- LOS ARTICULOS 27 FRACCION I y 94 FRACCION I DE LA -
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1979, ASI
COMO LOS ARTICULOS 25 FRACCION I Y 137 FRACCION I DE
LA LEY ACTUALMENTE EN VIGOR, GENERAN CONFLICTOS CON-
OTRAS LEYES.**

Para efectos de simplificar y acortar la exposición, pro-
duciendo los argumentos que nos llevarán a demostrar lo que en el --
presente apartado de este trabajo de tesis sostengo, nos referiremos--
exclusivamente al artículo 27 fracción I y, en lo que corresponde, -
también exclusivamente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964.

Así pues, resulta que el dispositivo en comentario se en-
cuentra en franca contradicción con otros numerales de la propia ley
a la que pertenece.

En efecto, cuando el Legislador fiscal expresa y reconoce
su intención de apoyar a las empresas que, favoreciendo a sus traba-
jadores, tiendan a la obtención del bien común, permitiendo en el ar-
tículo 26, fracciones I, VII y VIII, la deducción de erogaciones de-
previsión social que sean consecuencia normal del negocio, ésto es,-
derivadas de la contratación de individuos que presten sus servicios
personales subordinados a la empresa, con objeto de generar la renta
gravable y cuando dichos gastos estén en proporción con las operacio-
nes del causante y, al mismo tiempo, dentro del artículo 27 fracción

I, prohíbe la deducibilidad del pago de la cuota obrera de seguridad social correspondiente a trabajadores de salario superior al mínimo general, prestación que asume la naturaleza de gasto de previsión social y que satisface todos los requisitos conducentes previstos por el artículo 26, se presenta con evidencia el conflicto innecesario e injusto entre las disposiciones, resultando la norma negativa inconstitucional por violación de la garantía de justicia fiscal, según lo que en su momento al respecto demostramos.

Por otra parte, el dispositivo impugnado viola la garantía de equidad produciendo en los causantes, como consecuencia, falta de seguridad y certeza jurídicas, por contradecir lo dispuesto -- por las fracciones invocadas del referido artículo 26, según lo que también enseguida consigno.

Conviene transcribir, en sus partes relativas, el artículo 26 en comentario, mismo que a la letra dice:

"Las deducciones a que se refiere este capítulo deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- Que sean las estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo y estén en proporción con las operaciones del causante.

VII.- Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores y sus hijos, fondo de ahorros, guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas o a otras de naturaleza análoga.

Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa.

VIII.- Que los pagos por primas de seguros o fianzas se -

hagan a instituciones mexicanas y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos. Si los seguros tienen por objeto otorgar beneficios a los trabajadores deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior..."

Ya vimos, por una parte, que en razón del origen de la -- prestación estudiada y concedida por los patrones a los trabajadores, no es posible que la misma deje de pagarse. Constituye un gasto de previsión social que se otorga en forma general, por virtud de los contratos colectivos, en beneficio de la totalidad de los trabajadores de la empresa.

Ahora bien, por otra parte, si la Ley de la Materia en su artículo 26, fracciones invocadas y en los demás relativos, considera deducible la creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal y las primas del seguro de vida, de accidentes y de enfermedades para los trabajadores al servicio de la empresa, por mayoría de razón deben considerarse deducibles las cuotas obreras pagadas por las empresas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Seguro Social es ante todo y esencialmente un seguro.

Entre el I.M.S.S. y los asegurados, por efecto de la afiliación, hay una relación bilateral que sólo se diferencia del contrato privado de seguro por su carácter obligatorio y público.

El ser "un servicio público nacional de carácter obligato

rio" no elimina del Seguro Social la figura esencial del contrato de seguro. En ambos casos de seguro, el social y el privado, una de -- las partes se obliga a pagar una prima por cuota fija y la otra, co-- mo contraprestación, se obliga a dar prestaciones a la primera asegu-- rada, en dinero o en especie, para el caso de que se realicen los si-- niestros previstos.

Las primas del seguro privado y las cuotas del Seguro So-- cial tienen la misma función; sólo se diferencian en la mayor impor-- tancia pública de las cuotas del Seguro Social, por lo cual se le ha conferido al Instituto que las administra la facultad económico-coac-- tiva para promover su cobro y obtener su pago.

Resulta entonces por demás inequitativo, impolítico y -- contrario a lo ordenado por el artículo 31 fracción IV constitucio -- nal, que la ley reclamada considere deducibles las primas pagadas a -- instituciones privadas de seguros, con la única condición de que ta -- les primas se paguen a empresas mexicanas y no deducibles, en cam -- bio, las primas pagadas al I.M.S.S., cuyo interés social es evidente -- mente mayor.

Tal política fiscal ha de fomentar que las empresas otor-- guen beneficios a todos sus trabajadores, en su caso, si es que deci-- den arriesgarse a un nuevo cambio legal esquizofrénico, por conducto de las aseguradoras privadas y frenará la concesión de beneficios se-- mejantes por conducto del I.M.S.S.

Parece que el Legislador admite una discriminación inadmi

sible en favor de las empresas aseguradoras privadas y en perjuicio del organismo encargado de la administración del servicio público nacional denominado Seguro Social, además de que viola ostensiblemente la garantía de equidad y proporcionalidad que tutela el artículo -- constitucional en cita.

Cuando los trabajadores exigen a la empresa mayores prestaciones sociales, pueden para ello elegir entre tres vías: el pago de la cuota obrera del Seguro Social por cuenta de la empresa o bien, la contratación de seguros adicionales con aseguradoras privadas o, también, la creación de reservas para pensiones.

En estos tres casos la prestación significa un aumento de salario para los trabajadores, pero este aumento es más tangible en el caso del pago de la cuota obrera a cargo de la empresa, además de que con esta solución se evitan muchas complicaciones e incongruencias entre el Seguro Social y los seguros privados, siempre en beneficio de los trabajadores.

Pues bien, todo lo anterior se ataca con el dispositivo -- reclamable, el que entra en contradicción evidente con los propios -- artículos que le son correlativos y que se contienen en la propia -- ley a la que pertenece.

Por otra parte, si dentro de argumentos anteriores se han hecho patentes diversas contradicciones del dispositivo impugnado -- con otras leyes preeminentes, como lo es la Ley Federal del Trabajo -- y aún la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismas que contie --

nen dispositivos sensatos que se contraponen de manera franca con el que se estudia -que debe reclamarse, a mi juicio, en todo caso- enseguida evidenciaremos otra contradicción de tal dispositivo con la Ley - del Seguro Social.

Consideramos correcto que ante estos conflictos de leyes, se declare la preferencia de aquéllas de carácter laboral que favorecen a la clase trabajadora y también la de las de naturaleza fiscal que propician conductas benéficas de los causantes patronales a adoptarse - respecto de los causantes trabajadores.

La reforma legal impugnada resulta inadecuada e insostenible por encontrarse en plena contradicción con lo estipulado por el artículo 28, segundo y tercer párrafos, de la Ley del Seguro Social, dispositivo que ya estudiamos dentro de este trabajo.

Esta contradicción provocada por el numeral que debe reclamarse, tan sólo produce inseguridad y falta de certeza jurídicas, con violación directa de las garantías individuales tuteladas por el artículo 14 constitucional.

El referido artículo 28 de la Ley del Seguro Social -declarada de utilidad pública por la fracción XXIX del apartado A) del artículo 123 constitucional- en lo conducente establece:

"... Si en los contratos colectivos se pactan prestaciones iguales a las establecidas por esta ley, el patrón pagará al Instituto íntegramente las cuotas obrero patronales. En los casos en que los contratos colectivos consiguieren prestaciones superiores a las que concede esta ley, -

se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior hasta la igualdad de prestaciones, y respecto de las excedentes el patrón quedará obligado a cumplirlas..."

Las cuotas obreras se denominan como tales, ya en su oportunidad lo veíamos, porque resultan a cargo de los trabajadores y -- las patronales porque lo son a cargo de los patrones, en materia de seguridad social.

Ahora bien, si por la naturaleza objetiva y jurídica de las cosas y si como resultado del precepto transcrito, que es específicamente aplicable respecto de las empresas estudiadas por virtud de la celebración ya consumada de los contratos colectivos que las obligan y sujetan, siendo un hecho que éstas otorgan a sus trabajadores prestaciones superiores o iguales, al menos, a las establecidas por la Ley del Seguro Social, resulta que, por aplicación de esta -- ley especial en la materia, todas las cuotas que deben enterar al -- **I.M.S.S. tales empresas, son patronales.**

Esto es, según también ya lo veíamos, que lo que se refiere a "cuota obrera" es una denominación meramente virtual respecto de tales empresas causantes, por cuanto alude a la parte que correspondería, en su caso, pagar de dichas cuotas a sus trabajadores, pero que por la existencia de los contratos colectivos de trabajo referidos, los que se encuentran sancionados por la Ley específicamente -- aplicable, que es la del Seguro Social, la situación jurídica de tales Compañías importa que tan sólo causen "cuotas patronales".

En estas condiciones, no debería existir ningún impedimen

to legal para que dichas entidades, patronas causantes, pudieran deducir la erogación relativa a la virtual cuota obrera, por constituir pago de salario y por encontrarse sancionada la materia, en atención a las circunstancias específicas de la misma, por la Ley del Seguro Social.

En forma absurda, la reforma al artículo 27 fracción I en comentario, que entra en inmediato conflicto con el artículo 28 de la Ley del Seguro Social, desconoce esa situación y deja de tomar en cuenta la ley particular de seguridad social que, por ser específica en la materia, tiene jerarquía superior a la ley fiscal, resultando de aplicación preferente.

Así las cosas, la situación particular de las empresas estudiadas no asume en realidad las condiciones que presenta ilógicamente el Legislador fiscal en la ley reclamada, respecto de las cuotas obreras pagadas en beneficio de sus trabajadores a cargo de la parte patronal, porque por disposición legal, y en sentido material, la totalidad de las aportaciones de seguridad social que están obligadas a enterar al Instituto respectivo tales entidades, tienen la naturaleza de patronales estrictamente y, por ello, constituyen un gasto normal y necesario que debe ser deducido de su ingresos acumulables, por reunir clara y cabalmente los requisitos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CONCLUSIONES.

1a. El Impuesto Sobre la Renta es un tributo generalmente utilizado por los gobiernos para efectos de proveerse de ingresos públicos, que en nuestro medio grava la "renta legal" resultante de restar a los ingresos acumulables previstos por la ley, las deducciones autorizadas por la misma.

En nuestra actualidad más reciente ha sido regulado y estructurado por las Leyes del Impuesto Sobre la Renta de 1964 y de 1980, encontrándose la última actualmente en vigor.

Tal tributo ha sido tradicionalmente, por los niveles de recaudación que produce al Fisco Mexicano, el más importante de aquéllos que se proveen por las Leyes de Ingresos de la Federación.

2a. La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964 establecía en sus artículos 27 y 94, este último con existencia a partir del 1o. de enero 1979, los gastos o erogaciones considerados como no deducibles. Lo propio se determina en la Ley vigente -a diciembre de 1986- en sus artículos 25 y 137.

3a. Inicialmente la Ley de 1964 no prohibía, dentro de la fracción I de su artículo 27, la deducibilidad de las "cuotas obreras" pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social directamente por los causantes patronos en beneficio de sus trabajadores. Así y ade

más con fundamento en lo dispuesto por el artículo 48 del Reglamento de la Materia de 30 de enero de 1954, entonces aplicable, la erogación correspondiente a tales partidas resultaba expresamente deducible, bajo la especie de gasto de previsión social.

4a. El artículo 27 de la Ley de 1964 sufrió, en su fracción I, una primera modificación con vigencia a partir del 1o. de enero de 1968, estableciendo la negativa de deducibilidad de otras contribuciones distintas del impuesto sobre la renta que correspondiera al propio causante o a terceros, que resultaran originalmente a cargo de estos últimos de conformidad con las disposiciones legales relativas.

La modificación tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1975.

Dicha reforma provocó, de inmediato, serios problemas de interpretación y de aplicación debido a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procedió, con base en ella, a rechazar la deducibilidad, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, de la cuotas obreras pagadas directamente por los patrones, respecto de sus trabajadores, al Instituto Mexicano del Seguro Social.

5a. Con tal motivo, multitud de causantes patrones que ya con anterioridad a la gestación de la reforma indicada soportaban la carga de la erogación referida, resintieron agravio, pues se encontraban jurídicamente constreñidos a erogarla a virtud de obligaciones establecidas por contratos colectivos, contratos ley y disposiciones reglamentarias aplicables, a virtud de todo lo cual no podían suspender su pago en perjuicio de los trabajadores ya benefi

ciados.

El agravio consistía en que tales patronos causaran im -
puesto aún respecto de tales erogaciones, al determinarse como no -
deducibles por los actos autoritarios concretos de que se tratara.

En el problema se encontraban inmiscuidas varias importan -
tes empresas del medio comercial, industrial y de servicios mexica -
no.

6a. Ante la reforma los patronos causantes sostuvieron, -
contra el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -
su derecho a seguir operando la deducibilidad de las partidas seña -
ladas, teniendo que llegar a proponer a nivel contencioso-adminis -
trativo e, incluso, de amparo, una interpretación y aplicación admi -
nistrativo-fiscal adecuada del precepto reformado.

El criterio rechazatorio sostenido por la Secretaría fue
equivocado e ilegal. Los causantes patronos tenían razón.

A nuestro juicio la base de lo que anteriormente se afir -
ma consiste en que es jurídicamente adecuado sostener que las cuo -
tas obrero patronales si son, en primer término, contribuciones de -
aquéllas a las que se refiere el artículo 31 fracción IV constitu -
cional mientras que, en segundo término, las cubiertas directamente
al Instituto Mexicano del Seguro Social por los patronos a resultas
de lo dispuesto por los contratos colectivos, contratos ley y regla -
mentos administrativos de anterior referencia, se entendían, en tér -
mino de lo dispuesto por los artículos 17 de la Ley del Seguro So -
cial de 1943 y 28 de la Ley de la Materia de 1973, originalmente a-

a cargo de tales patrones, en tanto que aquellos instrumentos jurídicos establecieran prestaciones de seguridad social iguales o superiores a las previstas por las leyes de la materia que resultaran aplicables de acuerdo con la época de que se tratara.

Para concluir en tal sentido estimamos que resultaban aplicables todos los dispositivos concordantes al que resulta motivo de análisis, perteneciente a la ley fiscal, y que correspondieran a la Ley Federal del Trabajo, en su caso, operante, reguladores de la materia de contratos colectivos y contratos ley, en cuya virtud resulta indeleble el carácter de las prestaciones laborales obtenidas por los trabajadores de los patrones, supuesto en el que se ubica el beneficio del pago íntegro de cuotas de seguridad social a su Instituto administrador, con cargo al patrón.

Tal erogación, en función de lo que se sostiene, ya no constituía, con base legal expresa, una contribución impuesta a cargo de terceros, de manera que pudiera considerarse correspondiente a los trabajadores y no al patrón. Legalmente entonces, en forma originaria respecto de la reforma de 1968 sufrida por el artículo 27 fracción I en estudio, dicha erogación correspondía, como tributo, directamente a los causantes patrones y, por lo tanto, era perfectamente deducible.

7a. La interpretación legal propuesta implica la integración de los referidos artículos 17 y 28 de las Leyes del Seguro Social aplicables, a lo dispuesto por el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta reformada en 1968, de acuerdo con los principios generales de hermenéutica jurídica que pueden resu-

mirse en estas proposiciones:

a) Conexión normativa de sentido de las disposiciones involucradas; b) Congruencia constitucional; c) Respeto del interés preponderante; d) No contradicción de normas; y, e) No contradicción de valoración. (83)

Por su parte, en su momento las Salas de primera instancia del Tribunal Fiscal de la Federación acogieron, en principio, la interpretación que sostenemos.

8a. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, no obstante, estableció en la materia su jurisprudencia número 27 - bajo el rubro "Impuesto Sobre la Renta.- No son deducibles las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social por cuenta de los trabajadores conforme a la ley vigente antes de 1976 ", declarando en forma evidente la no deducibilidad de las erogaciones en comentario respecto de la reforma de 1968 al precepto que se invoca.

Este órgano jurisdiccional de lo contencioso administrativo supuso que existía una contradicción normativa entre el artículo 48 fracción I del Reglamento de la Ley de la Materia de 30 de enero de 1954 y el artículo 27 fracción I de la Ley, según la reforma decretada, lo que sostenemos que es inexacto, pues en lugar de resultar contradictorias, lo que supondría la preferencia de la norma legal y la subordinación de la reglamentaria, ambas eran complementarias.

9a. Sostenemos que la tesis de jurisprudencia referida carece de autoridad moral y debe estimarse inobservable, porque todos

(83) DR. RAFAEL MARQUEZ PINEIRO, Explicaciones de Cátedra 1966, Universidad Panamericana.
LARENZ, Karl, "Metodología de la Ciencia del Derecho", Barcelona, España, Editorial Ariel, 1976.
Passin.

los precedentes que la constituyeron fueron desestimados por sendas ejecutorias de amparo directo, amén de que en fondo el criterio jurídico que establece es inexacto, a nuestro juicio, sosteniendo -- principios exactamente contrarios a los de una adecuada interpretación jurídica del precepto medular, en función de las ya expuestas reglas de la hermenéutica que nos llevaron a sostener la posición antes declarada en una conclusión previa.

10a. El artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sujeto a estudio, sufrió una segunda modificación con efectos a partir del 1o. de enero de 1976 y con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1978, estableciendo que en "tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serían deducibles hasta por el monto total que correspondiera pagar al causante-conforme a la ley respectiva".

Esta nueva reforma provocó más acentuados problemas interpretativos y de aplicación bajo la tesitura ya antes contemplada, - pues las autoridades fiscales administrativas insistieron en negar, a virtud de actos concretos, la deducibilidad de las partidas involucradas, mientras que los patronos agraviados se mantuvieron en el sostenimiento de su procedencia.

A nuestro juicio éstos tuvieron la razón y la autoridad fiscal nuevamente se encontró equivocada.

Sostenemos tal afirmación en la circunstancia de que la "ley respectiva" a que aludió la segunda reforma en estudio del -- precepto que es objeto medular de nuestra atención, es el artículo-28 de la Ley del Seguro Social vigente, mismo que se integra al pre

cepto analizado atentos a una correcta interpretación legal.

Así es, la deducibilidad del gasto se admite por dicho artículo 27 fracción I, en función de la regla especial que prevee, - en el segundo párrafo de la misma, la reforma en estudio y que alude expresamente a las cuotas obrero patronales, excluyendo su consideración de la regla general de no deducibilidad de contribuciones que originalmente correspondan a terceros o que se encuentren subsidiadas por el Estado, a la que atiende la primera parte de la señalada fracción sujeta a análisis.

En estas condiciones, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 27 fracción I sujeta a la reforma de 1976, sí admite la deducibilidad del pago de las cuotas obreras, interpretando dicha fracción reformada a contrario sensu, mientras que el artículo 28 de la Ley del Seguro Social que estimamos jurídicamente integrado a aquélla, es el que establece y precisa el monto o cuantía que puede alcanzar dicha deducción.

11a. Respecto de la reforma legal de 1976, es totalmente inaplicable la jurisprudencia número 27 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, según lo que con toda claridad han determinado varios de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito.

12a. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha procedido a sostener, en tesis recientes, que, de acuerdo con dicha reforma de 1976 sufrida por el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si son deducibles las erogaciones objeto de estudio, consistentes en los pagos de las cuotas -

obreras hechas al I.M.S.S. directamente por los causantes patrones.

13a. El artículo 27, fracción I, de referencia, sufrió una tercera reforma con efectos a partir del 1o. de enero de 1979, concomitantemente al establecimiento del artículo 94 fracción I, de la propia Ley de la Materia. Dicha modificación surtió efectos hasta el momento de la abrogación de la Ley de 1964, ésto es, hasta el 31 de diciembre de 1980.

A virtud de la misma, expresamente se prohibió la deducibilidad de las cuotas obreras pagadas al I.M.S.S. por los causantes patrones, por cuenta de sus trabajadores que percibieran salarios superiores al mínimo general de una o varias zonas económicas.

Una disposición idéntica en tal sentido se reitera por la Ley de la Materia de 1980, vigente a partir del 1o. de enero de 1981, en sus artículos 25, fracción I y 137 fracción I (el primero de ellos vigente en sus términos hasta el 31 de diciembre de 1986, pues a partir del 1o. de enero de 1987 constituye el artículo 25 bis).

Estas nuevas disposiciones legales resultan, a nuestro juicio, por completo injustas y atentatorias de garantías.

14a. Simplificaremos en lo futuro la exposición refiriéndonos sólo al artículo 27 fracción I de la Ley de la Materia, pero al invocarlo habrá que entender que aludimos también a todos sus correlativos idénticos.

Así, tal dispositivo analizado es constitucional en tanto que no viola la garantía de legalidad tributaria, prevista por el artículo 31 fracción IV constitucional, pues involucra una negativa

de deducibilidad de un gasto específico determinada por un ordenamiento formal y materialmente legislativo, que modifica conforme a derecho, en este aspecto, uno de los elementos esenciales del tributo correspondiente, que es la base.

15a. La disposición analizada es inconstitucional en tanto que resulta violatoria de la garantía de justicia tributaria prevista por el artículo 31 fracción IV constitucional, pues resulta contraria a los principios de equidad y de proporcionalidad en la imposición.

Se transgrede la equidad tributaria en razón de que el dispositivo analizado prevé una disposición diferente respecto de dos circunstancias de la misma naturaleza, provocando un trato desigual a iguales, en tanto que se diferencia la posibilidad de deducir las erogaciones en estudio, aún tratándose de gastos de la misma naturaleza, en función de un límite de salario que perciban los trabajadores involucrados, lo que no constituye una base razonable. En efecto, el dispositivo permite en un caso la deducción y la prohíbe en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, y los que no puedan hacerlo lo verán incrementado.

Tales razones expuestas son las esenciales dentro del aspecto referido.

Se viola, por su parte, el principio de la proporcionalidad en la imposición, en tanto que el precepto analizado no guarda, para efectos de prohibir en algunos casos la deducibilidad del gasto en comentario, ninguna relación con la capacidad contributiva de los sujetos causantes afectados. En efecto, el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se le aplique una menor, queda vulnerado el principio, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a los que ganaran salario mínimo general o bien un salario mayor.

Estas razones son, también, las esenciales dentro del apartado de referencia.

16a. En la actualidad existe jurisprudencia firme vigente expedida por el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que declara expresamente lo que se asienta en la conclusión que antecede, estableciéndose la inconstitucionalidad del precepto analizado.

17a. La disposición sujeta a estudio es constitucional, en principio, en tanto que no resulta violatoria del artículo 31 -- fracción IV. fundamental, puesto que el tributo adicionalmente generado por virtud de la misma, según reforma de 1979, se destina a-

la sufragación de gastos públicos.

Sin embargo, las consecuencias de hecho que provoca el precepto resultan, a nuestro juicio, seriamente nocivas, pues afectan la seguridad y la certeza jurídicas que deben mantenerse a efectos de proteger, sostener y estimular las actividades productivas de los causantes afectados, lo que es un valor más importante, en aras de una mayor recaudación que, estimamos, no es suficientemente significativa.

18a. La disposición analizada es constitucional en tanto que no viola la garantía de igualdad prevista por el artículo 13 -- fundamental toda vez que no resulta una ley privativa, sino una ley especial.

19a. El precepto sujeto a análisis es inconstitucional, a nuestro juicio, en tanto que viola la garantía de seguridad prevista por el artículo 14 constitucional, pues resulta una ley con efectos retroactivos, considerándola, además, en función de la garantía de justicia tributaria.

Sostenemos lo anterior porque se alteran las consecuencias fiscales, en perjuicio exclusivo de los patrones, respecto de la situación jurídica concluida y determinada previamente en razón de lo dispuesto por contratos colectivos, contratos ley y reglamentos administrativos, en donde jurídicamente quedaron relacionados los causantes patrones y los trabajadores, habiendo sido establecidos derechos laborales perennes en favor de estos últimos, que aún cuando involucren por ello la necesidad del pago de prestaciones consideradas como de trato sucesivo, necesariamente se reputan como consuma-

das con anterioridad.

Se viola el derecho de los patrones a continuar operando la deducibilidad de tales erogaciones, para los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, a virtud de una nueva ley que no distinguió, debiendo hacerlo, la situación de causantes sujetos a obligaciones derivadas de los instrumentos jurídicos que se indican, -- que son admitidos, tutelados y regulados por la legislación laboral aplicable, que prohíbe el que pueda abandonarse la obligación permanentemente adquirida con anterioridad, en perjuicio exclusivo de una sola de las partes involucradas.

20a. La disposición que se estudia es constitucional entanto que, de conformidad con lo dispuesto por la jurisprudencia vigente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no viola la garantía de legalidad prevista por el artículo 16 constitucional, pues no puede considerarse que adolezca, como acto formalmente legislativo, de indebida motivación y fundamentación, ya que fue expedida por el Congreso de la Unión, que es el órgano competente para tal efecto, y refiriéndose a una materia que es susceptible de regulación.

Consideramos, no obstante, que el precepto involucra una disposición nefasta, pues se encuentra desfasada de la realidad que la motivó.

21a. La disposición analizada genera conflicto con numerales correlativos de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta (artículos 22 y 26), de la Ley del Seguro Social (artículo 28) y de la Ley Federal del Trabajo (artículos de los capítulos III y IV de su-

Título Séptimo), en función de resultar un dispositivo incongruente y desfasado que importa violación de los principios de adecuada interpretación de las leyes que dejamos señalados dentro de la séptima conclusión de este trabajo.

22a. Por último, en función de todo lo expuesto sostenemos que la disposición que se analiza, sujeta a las reformas de 1979, es injusta y no debiera permanecer en vigor. Para ello proponemos que los preceptos vigentes que le resultan idénticos debieran reformarse, a virtud de la correspondiente actividad de los Poderes Ejecutivo y Legislativo para ajustarse, en este campo, al juicio firme expedido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Obviamente, en su caso, de no producirse tal modificación propuesta, sostenemos que el precepto debe ser derogado en la parte conducente.

EPÍLOGO.

Todo ser humano tiene la obligación o deber natural, en correspondencia al mero hecho del existir de los demás de su raza, de conducirse en la vida como una persona positiva y productiva. Es tamos, en la medida de nuestras propias y personales capacidades y potencias, sujetos al deber de influir en nuestro entorno para mejorar las condiciones y circunstancias de nuestro medio de conviven cia social.

Me parece que los mexicanos deberíamos, con especial empe ño, pasar por tales ideas, que involucran verdaderamente una convic ción. De tal manera nos encontraríamos en disposición conveniente - para superar los graves problemas de toda índole que padece la Patria.

Personalmente he de intentar, con todas mis limitaciones, obrar en consecuencia con lo dicho.

Tal vez cualquiera bien intencionado pensaría que la me jor manera de servir al país sería actuar a través del ejercicio po lítico.

En nuestro medio la actividad política se encuentra, en general, desprestigiada. Debiendo constituir la más excelsa y respe tada de las artes, suele entenderse, por la práctica, como sinónimo de corrupción; de escala para la mera obtención de logros persona l

les por la vía de aprovecharse de las necesidades del pueblo y, en muchos casos, de obtener la posibilidad de ejercer abusos.

Para tener, en la práctica, una auténtica influencia política, es necesario llegar al poder, a detentar el poder, vedado aún para quien no comulgue con quien de hecho lo detenta.

Desgraciadamente en la actualidad todavía no puede apreciarse en nuestro medio, con claridad, que exista la posibilidad de acceder al gobierno mediante el agotamiento de los cauces estricta y auténticamente democráticos, previstos por nuestro estado de derecho.

Lo anterior de ninguna manera debe descalificar a los que luchan por conseguirlo de tal manera, ya constituyéndose en oposición o bien en opciones alternas que obren dentro del partido político en el poder. La actitud de tales individuos es valiente y necesaria.

En política un individuo solo nada vale. Valdrá en tanto que tenga el apoyo de muchos o bien, si se quiere, su poder, el poder del número según pretende la democracia que vivimos y no, en cambio, si tiene necesariamente la razón, ya que la razón o la auténtica justicia pueden agredir a muchos intereses creados que, sin embargo, políticamente prevalezcan.

Desde pequeño he tenido todas estas impresiones y es el conjunto de las mismas y de las razones que involucran, lo que me motivó a pretender ser abogado.

Estoy convencido de que la justicia existe, la justicia -

humana y no tan sólo la divina; de que la justicia no es un mero de sideratum o tan sólo una entelequia, sino una realidad.

Me parece que quien estudie, se esfuerce y con buena fe - defienda causas que estime justas podrá, ante los tribunales, ab - gar por otros que no saben o que sean débiles o incapaces, pero que tienen la razón y el derecho, para efectos de conseguir que se les atribuya lo que les corresponde.

Tal actividad debe desempeñarse por más que le pesare al - rico o al poderoso a quien no asista la razón.

Por otra parte ¿quién puede ser más poderoso que el pro - pio Estado y quién más ignorante y débil que un simple gobernado no perito en derecho?

Las verdaderas relaciones de injusticia y de abuso no se - producen en la actualidad entre particulares, sino entre éstos y el Estado.

El defensor hipotético de anterior mención podrá, desde - su posición como jurista, como litigante, como profesional del dere - cho, a diferencia de la política, actuando en el foro, frente a los tribunales de la Nación, siendo un solo individuo, sí influir en su medio y provocar en su entorno, a través de sus clientes, confianza, fe y seguridad en las instituciones, contribuyendo con su grano de arena a que la vida en sociedad sea mejor.

Como ya al inicio de este trabajo lo señalaba, me encuen - tro cierto de que el mismo adolece de errores y deficiencias, pero - puedo asegurar que lo he llevado a cabo con mi mejor intención y -- buena fe.

La presente es, según también ya lo decía, una tesis de opinión en muchos aspectos, a tal grado de que intento sostener académicamente lo que en su oportunidad, bajo ciertas circunstancias, me ha sido posible plantear como punto de vista ante los Tribunales Federales, dentro de la vida civil, como practicante del derecho.

A través de este trabajo intento aportar mi pequeño grano de arena a los resultados de formación de juristas que ha producido la Universidad Panamericana.

Seguro estoy de que en nada habré de jurisdecir, pero si el contenido de esta tesis sirviera de alguna forma para estimular a otros intelectos a que se avoquen con firmeza y empeño a defender lo que es justo y a intentar con pasión que el individuo sea siempre respetado por el poder público, persuadiendo incluso a los escépticos de que en México sí existe la justicia o de que, por lo menos, siempre hay que luchar e intentar obtenerla, habré logrado más que colmadamente mi anhelo.

INDICE BIBLIOGRAFICO

ARCE CANO, Gustavo, "De los Seguros Sociales a la Seguridad Social", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1972, 732 Págs.

BARRUSTIETA MAYO, Francisco, "Jurisprudencia Tesis Sobresalientes 1976, 1977, Actualización V Administrativa", México, D.F., Mayo -- Ediciones, S. de R.L., 1979, 471 Págs.

BURGOA, Ignacio, "Las Garantías Individuales", 11ª Edición, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, 706 Págs.

BURGOA, Ignacio, "El Juicio de Amparo", México, D.F., Editorial - Porrúa, S.A., 1978, 1014 Págs.

BREÑA GARDUÑO, Francisco, "Nueva Ley y Reglamentos del Seguro Social, Comentados y Concordados", México, D.F., COPARMEX, 1972, -- 460 Págs.

CASTRO V., Juventino, "Lecciones de Garantías y Amparo", México, - D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, 555 Págs.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Mé- xico, D.F., Editorial Porrúa, S.A. 1973, 780 Págs.

FLORES ZAVALA, Ernesto y Otros, "Ley del Impuesto Sobre la Renta- Antecedentes y Reglamentos 1965-1979", México, D.F., 1979, 360 -- Págs.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos", 20ª Edición, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, 457 Págs.

FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", México, D.F., Editorial- Porrúa, S.A., 1977, 494 Págs.

JURISPRUDENCIA 1917-1975, "Apéndice al Semanario Judicial de la - Federación", México, D.F., Mayo Ediciones, S. de R.L., 1975, 8 -- Partes.

JURISPRUDENCIA 1917-1985, "Apéndice al Semanario Judicial de la Federación", México, D.F., Mayo Ediciones, S. de R.L. Suprema -- Corte de Justicia de la Nación, 1985, 9 Partes.

LAREZ, Karl, "Metodología de la Ciencia del Derecho", Barcelona-España, Editorial Ariel, 1976.

LEON LUEVANO R., José, "Ley del Impuesto Sobre la Renta 1965-1977", México, D.F., Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1977, -- 814 Págs.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho - Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, - 1967.

MORENO PADILLA, Javier, "Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social", México, D.F., Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, 1978, 278 Págs.

MORENO PADILLA, Javier, "Nueva Ley del Seguro Social, Comentarios a los Artículos", México, D.F., Editorial Trillas, S.A., 1980, - 5a. Edición, 459 Págs.

MORENO PADILLA, Javier y AGUILAR ALVAREZ, Javier, "Prontuario de Leyes Fiscales", México, D.F., Editorial Trillas, S.A., 1979, -- 1a. Edición, 352 Págs.

MORENO PADILLA, Javier, "Prontuario de Leyes Fiscales, 1986", - 12ª Edición, México, D.F., Editorial Trillas, S.A. de C.V., 1986, 726 Págs.

NORIEGA, Alfonso, "Lecciones de Amparo", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1975, 1050 Págs.

PALLARES, Eduardo, "Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1975, 324 Págs.

RIVERA PEREZ CAMPOS, José, "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos", Revista de Investigación Fiscal, publicada por la Administración de Impuestos al Ingreso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público No.5.

SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 2 Tomos, 1977.

TENA RAMIREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1977, 617 Págs.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Jurisprudencia 1978-1983", México, D.F., 1983, 326 Págs.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", 2a. Epoca, Año III, Número 18, Junio 1981.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", 2a. Epoca, Año IV, Número 31, Julio 1982.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", 2a. Epoca, Año VI, Número 64, Abril 1985.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, "Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años", México, D.F., 1a. Edición, Tribunal Fiscal de la Federación Departamento de Publicaciones, 1982, 6 -- Partes.

TRUEBA URBINA, Alberto y TRUEBA BARRERA, Jorge, "Nueva Ley Federal del Trabajo Reformada, Comentarios, Jurisprudencia y Bibliografía, Prontuario de la Ley", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, 36ª Edición Actualizada, 880 Págs.

TRUEBA URBINA, Alberto y TRUEBA BARRERA, Jorge, "Nueva Legislación de Amparo Reformada, Doctrina, Textos y Jurisprudencia", México D.F., Editorial Porrúa, Edición Actualizada 1985, 464 Págs.

VALLARTA, Ignacio L., "Obras" (El Juicio de Amparo y Votos), 6 Tomos, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1980.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 30 DE DICIEMBRE DE 1967.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 30 DE DICIEMBRE DE 1981.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY DE AMPARO REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 103 Y 107 CONSTITUCIONALES.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1980.

LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA LOS EJERCICIOS FISCALES DE 1981, 1982, 1983, 1984, 1985 y 1986.

LEY DEL PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO.

LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1943.

LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1973.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO DEL 18 DE AGOSTO DE 1931.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO DEL 10 DE ABRIL DE 1970.

LEY ORGANICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

PRESUPUESTOS DE EGRESOS DE LA FEDERACION PARA LOS EJERCICIOS FISCALES DE 1980, 1981, 1982, 1983, 1984, 1985 y 1986.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 30 DE ENERO DE 1954.

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1917-1975. 8 PARTES.

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1917-1985. 9 PARTES.

JURISPRUDENCIA 1978-1983 DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

INFORMES DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION POR LOS AÑOS DE 1974 a 1985 (3 PARTES CADA UNO).