



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Título de la Tesina

**Inconstitucionalidad: violación al principio de proporcionalidad del artículo 28
fracción XXX de la LISR.**

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta:

Gretel Leriam Marín Camargo

Tutor:

Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo

México, D.F. a 9 de septiembre de 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
--------------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

I.1 Principios tributarios.....	6
I.1.1 Principio de legalidad.....	7
I.1.2 Principio de Equidad.....	8
I.1.3 Destino al gasto público.....	8
I.1.4 Principio de proporcionalidad.....	8
I.2 Principios enunciados por la SCJN.....	9
I.3 Principio de proporcionalidad.....	10
I.3.1 Concepto de proporcionalidad.....	10
I.3.2 Interpretación de la SCJN.....	10
I.3.3 Interpretación por la Doctrina del Derecho.....	12
I.4. Capacidad contributiva.....	13
I.4.1 Concepto de capacidad contributiva y capacidad económica.....	13
I.4.2 Interpretación de la SCJN.....	15
I.5 Artículo 28, fracción XXX de la LISR.....	16

CAPITULO SEGUNDO. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR

II.1 Determinación de la capacidad contributiva.....	18
--	----

II.2 Deducciones estructurales y no estructurales.....	21
II.3 Jurisprudencias emitidas por la SCJN de disposiciones que limitan la deducción de erogaciones destinadas a los trabajadores.....	24
II.4 Percepciones de los trabajadores pagadas por el patrón.....	28
II.5 Simetría fiscal.....	29

CAPITULO TERCERO. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR.

III.1 Violación al principio de proporcionalidad tributaria del artículo 28, fracción XXX de la LISR.....	29
---	----

CONCLUSIÓN.....	32
------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	33
--------------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

Conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en el artículo 34 fracción IV se impone la obligación a los mexicanos de contribuir al gasto público. Claro está que esta “contribución” impuesta a los gobernados no debe de realizarse de forma arbitraria y para ello, del citado artículo, se desprenden principios tributarios llamados así por la doctrina del Derecho, a saber estos son: legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, los cuales proporcionan seguridad jurídica a las sujetos pasivos del Derecho tributario. Por tal motivo ninguna norma jurídica secundaria deberá de sobrepasar la CPEUM ya que en caso contrario sería considerado como inconstitucional.

Una de estas normas secundarias es La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que, entre otras leyes, es uno de los parámetros que indican como contribuir en México y por tanto deberá de estar apegada a la CPEUM por los motivos expuestos en el párrafo anterior.

La LISR a través de los años ha sufrido diversos cambios, el último fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 11 de diciembre de 2013 donde uno de sus artículos modificados fue el 28 fracción XXX que a la letra menciona:

Artículo 28: Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores,

en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

De acuerdo con la exposición de motivos que sustenta la iniciativa de reforma de la LISR esta norma fue implementada, entre otros motivos, con el fin de establecer la simetría fiscal es decir, que si el trabajador no acumula el ingreso el patrón no debería tener derecho a efectuar al menos una parte de la deducción, ya que anteriormente el empleador podía realizar en su totalidad la deducción de ciertos gastos que a su vez son ingresos para el trabajador como: prima dominical y vacacional, horas extras, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), entre otros. Ingresos que el trabajador grava parcial o totalmente resultando así una asimetría fiscal.

En la presente tesina se analizarán los principios tributarios que se desprenden del artículo 31, fracción IV, tanto lo expuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) como por la Doctrina del Derecho, enfocando nuestra atención al principio de proporcionalidad y al principal concepto que deriva de éste: capacidad contributiva.

Una vez comprendido el principio de proporcionalidad tributaria se analizará el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en relación con éste principio. Para ello, se estudiará qué correspondencia guarda dicho artículo con la determinación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, qué tipo de deducción es y que ha mencionado la SCJN en casos semejantes al presentado.

Con la finalidad de determinar si el mencionado artículo cumple con lo establecido por la CPEUM, ya que, en caso contrario sería considerado inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad tributaria. Tal violación se demostrará, entre otras cosas, debido a que los gastos que se consideran ingresos exentos para los trabajadores son deducciones que deben de ser reconocidas por el contribuyente en su totalidad para efectos de la determinación de la base del ISR.

CAPÍTULO PRIMERO

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es nuestro Máximo ordenamiento y como tal no puede ser sobrepasado por ninguna otra disposición secundaria sino que ésta debe de encontrarse dentro de su marco normativo.

El Derecho Tributario, como disposición secundaria, es la rama que expone las normas, los parámetros de la recaudación y las relaciones jurídicas entre los sujetos pasivos y las activas por tanto, no deberá de ir más allá de lo plasmado en la CPEUM.

I. 1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Dentro de la CPEUM se encuentra, entre otras disposiciones, la que hace referencia a la obligación de contribuir en la fracción IV, del artículo 31 que a la letra menciona:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

De acuerdo con la disposición ya menciona podemos decir que existen limitaciones en el actuar del Poder Tributario¹ pues “la aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas,

¹ “El Poder Tributario es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”, *Derecho Financiero Mexicano*, p.207.

políticas y sociales en un Estado”². Estas limitaciones provienen del análisis de las disposiciones constitucionales y la Doctrina del Derecho los llama “Principios Constitucionales”. El artículo 31, fracción IV, deja en claro cuatro principios tributarios: el principio de legalidad, de proporcionalidad, de equidad y destino al gasto público.

Es claro que la existencia de estos principios circunscribe al Poder Tributario. Puede ser que no sean vulnerados todos estos principios al mismo tiempo en una disposición fiscal sin embargo, basta con que uno de ellos lo sea para considerarlo inconstitucional ya que contravendría al máximo ordenamiento.

I.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio presupone la imposición de un tributo mediante la existencia de una ley que lo determine. Los elementos esenciales de un tributo son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago por lo que deberán de establecerse en forma expresa en la ley caso contrario, si no existe disposición expresa, entonces tampoco existe tributo. Así, las autoridades fiscales tendrán que aplicar las disposiciones que emanaron de la función legislativa y los sujetos pasivos sabrán que cargas deberán de soportar.

Es importante recalcar que la legalidad no solo concierne a la autoridad fiscal, sino también a los contribuyentes; para el primero, como ya se mencionó no deberá de realizar ninguna función fuera de lo establecido en ley; y para los contribuyentes, se encontrarán obligados a cumplir solo lo que la ley imponga y podrán aplicar los derechos que de ella emanen. Este principio delimita el alcance de las obligaciones tributarias.

² Delgadillo, Luis, *Principios del Derecho Tributario*, cuarta ed., México, Limusa, 2007, p. 68.

I.1.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Consiste en dar trato igual a los iguales por lo que se refiere a una igualdad jurídica. Esta igualdad se da “ante” la ley y “en” la ley es decir, en la relación entre los contribuyentes como en el contenido de ésta. Una persona pasiva que se encuentre en la misma situación tributaria que otra persona pasiva deberá de ser tratada de igual forma por ubicarse en la misma situación de hecho.

De esta forma, en supuestos iguales de hecho le corresponden consecuencias jurídicas idénticas, ya que el trato estaría fundamentado sobre bases objetivas.

I.1.3 DESTINO AL GASTO PÚBLICO

La finalidad de toda contribución es su aplicación al gasto público que el Estado realiza para satisfacer necesidades sociales. Entonces, este principio menciona que las contribuciones no pueden destinarse a otra cosa que no sea para el gasto público pues costea servicios públicos tanto los incurridos por la Federación, de Estados, Distrito Federal y Municipios.

I.1.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Consiste en el hecho de que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función con su capacidad contributiva, por tanto la naturaleza de dicha contribución es económica ya que la aportación del sujeto pasivo será una parte de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza. Así, un gravamen será proporcional si es acorde a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Éste principio se abordará con mayor precisión más adelante.

I.2 PRINCIPIOS ENUNCIADOS POR LA SCJN

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha enunciado una serie de principios bajo los cuales deben de regirse los impuestos:

- a) Todo impuesto debe ser cierto es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronto y eficazmente sus deberes.
- b) El impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo debe ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.
- c) Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.
- d) Debe ser económico para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentando éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.³

Podemos decir entonces que los principios son aquellos que “protegen” la relación del gobernado frente al gobernante (su relación frente al ente jurídico) ya que exponen la importancia de la seguridad que deben de gozar los sujetos pasivos, respecto a la riqueza que posea, frente al sujeto activo quien impondrá disposiciones con fin recaudatorio.

Los principios tributarios al desprenderse de la CPEUM también gozan de supremacía constitucional⁴, es decir, así como las disposiciones secundarias deben de ajustarse a las disposiciones de la CPEUM también lo deberán de hacer conforme a los principios que de esta emanen.

Para nuestro análisis nos compete el estudio de una de estas limitaciones, el Principio de Proporcionalidad.

³ SJF, V Época Tomo LXXXIX, pág. 1546, *La interpretación Constitucional*, páginas 3,4 y 5 en *Derecho Financiero Mexicano*, páginas 407,408.

⁴ Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, vigésima edición, México, Porrúa, 1986, p.186.

I. 3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Es claro que la CPEUM no menciona lo que es “proporcionalidad” y para ello estudiosos del derecho así como la SCJN ha interpretado este principio.

I.3.1. CONCEPTO DE PROPORCIONALIDAD

Conforme al Diccionario de la Lengua Española proporcionalidad es:

Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí⁵.

De acuerdo al Diccionario de términos jurídicos proporcionalidad es:

...condiciones de validez constitucional de las contribuciones, cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados...⁶

En este orden de ideas, proporcionalidad se refiere a la forma en la que un sujeto pasivo deberá de contribuir al gasto público la cual deberá de ser en proporción a su capacidad contributiva.

I.3.2 INTERPRETACIÓN DE LA SCJN

La SCJN ha interpretado el principio de proporcionalidad mediante jurisprudencia.

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**

⁵ Diccionario de la Real Academia Española en <http://lema.rae.es/drae/?val=vulnerabilidad> el 07 de marzo de 2015.

⁶Consejería jurídica del Estado de Guerrero, *Diccionario de términos jurídicos*, <http://i.guerrero.gob.mx/uploads/2011/05/P2.pdf> el 07 de marzo de 2015.

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 los sujetos 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 deba ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en calidad, 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 pagos, 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 (Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 985, página 402)⁷.

(Énfasis añadido)

⁷Delgadillo, Luis, *op.cit.*, p.73.

La SCJN menciona que una contribución es proporcional si se encuentra en función con la capacidad contributiva del sujeto pasivo adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos para que sea considerada justa. Para dar cumplimiento a este principio se deberá de realizar a través de tarifas progresivas ya que de esta forma los sujetos pasivos que reciban mayores ingresos tributarán más que los sujetos pasivos que perciban menores ingresos.

Ahora bien, para poder aplicar las tarifas progresivas en principio se deberá de determinar cuáles son los ingresos, utilidades o rendimientos que deberán de tomarse en cuenta para determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo y así, encontrarse en posición de contribuir de una manera justa en proporción a sus ingresos mediante la aplicación de tales tarifas.

I.3.3 INTERPRETACIÓN POR LA DOCTRINA DEL DERECHO

Enrique Clavo Nicolau, resume este principio como:

... al principio de proporcionalidad se puede decir que la capacidad económica, traducida como capacidad contributiva, es la que distingue objetivamente el poder de contribución de cada sujeto y que la tarifa progresiva es la forma en que se materializa esa distinción, ya que es la aplicación de la tarifa la que determina la disminución patrimonial que cada sujeto debe sacrificar en beneficio de la comunidad, como una aportación para la satisfacción de los gastos colectivos o gastos públicos.⁸

Adolfo Arrijo Vizcaino menciona que la proporcionalidad tributaria como:

...la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados...⁹

⁸ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, México, Themis, 1995, p. 121.

⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 1988, p.248.

Podemos concluir que la base del principio de proporcionalidad recae en el concepto de justicia, es decir, los sujetos pasivos tienen la obligación de contribuir al gasto público pero no lo hará de una forma desmedida o limitada sino con base a su capacidad contributiva aplicando para ello tasas progresivas. Esto deja de manifiesto que este principio limita al Poder tributario al no permitirle imponer contribuciones exorbitantes otorgando con ello seguridad jurídica para poder proteger a la persona pasiva. La contribución que se impondrá, entonces, deberá de ser justa en proporción a su capacidad contributiva.

I. 4 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Unos de los elementos que sobresalen de la interpretación del principio de proporcionalidad es el de capacidad contributiva por ello es importante su esclarecimiento.

I.4.1 CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y CAPACIDAD ECONÓMICA

Capacidad económica “es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga”¹⁰.

La capacidad contributiva puede definirse como:

Una “aptitud” efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la

¹⁰Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal*, 4ta. edición, México, IURE editores, 2004, p. 131.

valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible¹¹.

La capacidad contributiva se tiene cuando el sujeto pasivo posee riqueza y entonces se es “apto” para poder aportar al gasto público. Lo complicado sería determinar si el sujeto pasivo posee esta capacidad.

Como ya se mencionó la capacidad contributiva atiende a la riqueza del sujeto pasivo, pero una riqueza que sea susceptible de imposición pues puede tener capacidad económica y aun así no ser contribuyente.

Al respecto Da Silva comenta:

Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe de haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto¹².

Podemos decir que un sujeto pasivo sólo puede contribuir al gasto público si tiene la aptitud económica para poder hacerlo. Para ello es importante que el legislador establezca cargas tributarias en las cuales se manifieste la existencia de riqueza.

Acorde con García Bueno:

...para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto

¹¹ Tarsitano, Alberto, *El principio de capacidad contributiva*. Un enfoque dogmático. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores, Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma SRL, 2005, disponible en http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:-eUm-6dxTSsJ:scholar.google.com/+que+es+capacidad+contributiva&hl=es&as_sdt=0,5 el 7 de marzo del 2015.

¹² Da Silva Martins, “Capacidad económica y capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.212, Madrid, 1991, p.67 y 68 en *Manuel del Derecho Tributario*, p.37.

subjetivo). Por último, el incremento de la riqueza imponible, justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad)¹³...

Entonces, un sujeto pasivo será contribuyente si tiene la capacidad de hacerlo y ésta se medirá de acuerdo al incremento de su haber patrimonial que denote riqueza es decir, el excedente de sus bienes y derechos disminuidos de sus obligaciones. Como expone Calvo Nicolau puede existir una modificación en el haber patrimonial de un sujeto sin embargo, esto no es un indicio de un incremento en su patrimonio¹⁴.

I.4.2 INTERPRETACIÓN DE LA SCJN

La interpretación de la SCJN respecto a la capacidad contributiva es la siguiente:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que **los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva**, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. **Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que los sujetos que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe de existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público** que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de

¹³ Alvarado, Miguel de Jesús: Marco César, García Bueno, *et.al.*, *Manual del Derecho Tributario*, segunda edición, México, Porrúa, 2008, p.38.

¹⁴ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, México, Themis, 1995, p. 408.

riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de la riqueza. **La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de gravamen,** sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”¹⁵.

(Énfasis añadido)

De acuerdo con la interpretación de la SCJN capacidad contributiva es la potencialidad que tienen los sujetos pasivos para poder contribuir al gasto público y al hacerlo su patrimonio se verá disminuido por soportar dicha carga tributaria. De esto radica que deberá de ser congruente el impuesto con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

I.5 ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR

Una de las formas de contribuir al gasto público es por vía impuestos, como es el caso de la determinación del ISR. Para nuestro estudio nos ocupa el análisis del artículo 28 fracción XXX de la LISR, vigente a partir del 1 de enero de 2014, que a la letra menciona:

¹⁵ Registro No. 184291, Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: *Seminario Judicial de la Federación* y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, p.144, Tesis: P./J. 10/2003 Jurisprudencia Materia (s): Administrativa., en *Inconstitucionalidad de la Fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, pp. 22 y 23.

Artículo 28: Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de .53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

La modificación de este artículo de acuerdo con la iniciativa de la Cámara de Diputados de la LISR fue debido a lo siguiente:

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de reestablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además reduce la simetría fiscal.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación,

gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores (PTU) de las empresa; entre otros.

Como ya hemos mencionado esta norma por provenir de una disposición secundaria no debe de sobrepasar lo plasmado en la CPEUM pues de lo contrario caeríamos en inconstitucionalidad.

En el siguiente capítulo se analizará la norma (artículo 28, fracción XXX) para poder determinar si se encuentra dentro de lo establecido en la CPEUM.

CAPITULO SEGUNDO

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR

De acuerdo con lo establecido por la SCJN el principio de proporcionalidad deberá de atender a la capacidad contributiva de los contribuyentes por tanto, todos los gastos incurridos para la obtención de los ingresos deberán ser reconocidos como deducciones para efectos de la determinación de la base del ISR.

II.1 DETERMINACIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El ISR es un impuesto directo que grava la utilidad de los sujetos pasivos por lo que su capacidad contributiva atiende a la renta o utilidad percibida durante el ejercicio, la cual debe determinarse considerando su incremento patrimonial.

Si bien la obtención de un ingreso da lugar a la asociación del impuesto para su determinación debemos de atender a la utilidad o renta obtenidos por el contribuyente en el ejercicio.

Conforme a lo mencionado, cualquier disposición que impida que se grave al sujeto pasivo sobre el incremento real que tuvo su patrimonio, ya sea gravando conceptos que no lo incrementaron o impidiendo o limitando

deducciones de gastos necesarios, violará el principio de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, la utilidad percibida en el ejercicio se determina conforme al artículo 9 de la LISR que a la letra menciona lo siguiente:

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley¹⁶.

¹⁶ LISR vigente para 2014.

Como podemos observar la determinación de la utilidad consiste en disminuir de la totalidad de los ingresos las deducciones del ejercicio y diversos conceptos que permiten la determinación de una auténtica utilidad.

Las deducciones a las que se refiere son las previstas en la ley contenidas en el artículo 25 y algunos de sus requisitos en el artículo 27. Dentro de estos requisitos destaca la deducción de los gastos siempre y cuando sean estrictamente indispensables. Al respecto, la SCJN ha expuesto que debe de entenderse por estrictamente indispensables:

DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del impuesto sobre la Renta, se desprende que los sujetos morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de “estrictamente indispensable”; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. **En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gastos necesario para que complemente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de estas, es decir, cuando no se lleva a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su**

prejuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social¹⁷.

Tratándose de sueldos, que es un concepto expresamente contenido en el artículo 27 de la LISR por tratarse de gastos estrictamente indispensables, debe de cumplir requisitos como la retención del ISR, emitir comprobantes fiscales correspondientes y cumplir con la obligación de inscribir a los trabajadores en el IMSS.

En principio la LISR reconoce la posibilidad de que los patrones deduzcan los pagos que realicen los trabajadores por concepto de salarios en medida en que se cumpla con ciertos requisitos. Cumpliendo dichos requisitos, la indispensabilidad se “encuentra estrechamente vinculada con la consecución con el objeto social de la empresa”. De tal forma que los gastos susceptibles de deducir son aquellos necesarios para el funcionamiento de la empresa.

En relación con este tipo de gastos, los salarios pagados por el patrón a las personas físicas que prestan servicios personales subordinados constituyen gastos estrictamente indispensables para la generación de ingresos y por tanto del ISR cuya disminución a los ingresos acumulables es necesaria para atender la capacidad contributiva del contribuyente.

II.2 DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES

La SCJN ha distinguido dos tipos de deducciones en materia de ISR, reconociendo de esta manera deducciones estructurales y no estructurales conforme a jurisprudencia emitida, que menciona:

¹⁷ Tesis 1ª. XXX/2007 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. 173334.

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES.CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV,CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. **Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.** Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No

estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Al respecto, las deducciones no estructurales, son figuras que permiten disminuir la configuración de la base imponible del ISR, pero que a diferencia de las deducciones estructurales, generan posiciones preferenciales, u obtienen una finalidad específica, atendiendo a la política fiscal o extrafiscal del Estado.

En consecuencia, por deducciones estructurales entendemos figuras reductoras cuya función es individualizar el gravamen adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, frenar los excesos de progresividad, coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, así como rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este tipo de deducciones encontramos aquellas que el legislador debe de reconocer en atención al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva.

Dichas deducciones estructurales ni suponen una disminución en los recursos del erario público, pues dichos ingresos no le corresponde al Estado, motivo por el que tales deducciones no pueden equipararse o substituirse con subvenciones públicas pues tienen como finalidad prioritaria la promoción de

conductas, es decir, que los contribuyentes realicen dichos gastos para la obtención de sus ingresos.

Además, la deducciones estructurales deben de ser reconocidas por el legislador para no ir en contra del principio de proporcionalidad y así el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

II.3 JURISPRUDENCIAS EMITIDAS POR LA SCJN DE DISPOSICIONES QUE LIMITAN LA DEDUCCIÓN DE EROGACIONES DESTINADAS A LOS TRABAJADORES.

Es importante mencionar que el Tribunal ha expuesto la inconstitucionalidad de disposiciones que limitan la deducción de erogaciones destinadas a los trabajadores, pues ha sostenido en diversas jurisprudencias que este tipo de erogaciones son indispensables para los patrones, por lo que resulta inconstitucional que el legislador pretenda limitarlas.

La SCJN resolvió declarar inconstitucional el artículo 31, fracción XII de la LISR vigente en 2003 ya que establecía limitantes para la deducción de erogaciones realizadas por los patrones por concepto de previsión social.

La jurisprudencia menciona lo siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2003). El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones –excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de

seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables

Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. Así, aplicando el criterio utilizado por este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad. En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable -pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados. Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados -los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional -dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, se estima que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa reclamada no podía

fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas. Finalmente, en lo que concierne al fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores. **Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento.**¹⁸

(Énfasis añadido)

En relación con lo que ha sido mencionado, el concepto de “previsión social” se refiere a las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores. Dicho concepto es uno de los gastos necesarios e indispensables para la generación de ingresos y por tanto, deducible.

Por otra parte también fue reconocida la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV de la LISR vigente en 2002 ya que limitó la deducción de los pagos realizados por concepto de PTU.

La jurisprudencia mencionada dice a la letra lo siguiente:

¹⁸ Novena Época Instancia: Pleno, Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Noviembre de 2006, Tesis: P./J. 128/2006 Jurisprudencia.

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32 FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. La erogación que realiza el patrón por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tal virtud, dada la naturaleza del gasto que implica repartir a los trabajadores dichas utilidades, se concluye que el artículo 32, fracción XXV, de la ley citada, **al prohibir su deducción trasgrede al principio tributario de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva.** Lo anterior da lugar a la protección de la Justicia Federal contra el referido artículo 32, fracción XXV, para el único efecto de permitir al contribuyente la deducción de las cantidades entregadas por participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa.¹⁹

De lo anterior podemos decir que la SCJN reconoce la inconstitucionalidad de la prohibición de deducir la PTU que se pagará a los trabajadores por no ser proporcional ya que se desconoce un gasto necesario y obligatorio para los patrones.

Podemos concluir que al imponerse una limitante para llevar a cabo la deducción de erogaciones relacionadas con la prestación de un servicio personal subordinado es inconstitucional pues no existe una deducción tan indispensable como lo son los sueldos.

Resulta claro que cuando el legislador ha intentado imponer limitantes en la deducción de erogaciones relacionadas con la prestación de un servicio

¹⁹ Amparo 1895/2004. Ford Motor Company, S.A. de C.V. 11 de enero de 2005.

personal subordinado, la SCJN ha declarado que la limitante, de que se trate, es inconstitucional pues se trata de una deducción estructural e indispensable.

II.4 PERCEPCIONES DE LOS TRABAJADORES PAGADAS POR EL PATRÓN

Es importante mencionar que todas las percepciones de los trabajadores pagadas por el patrón son consideradas salario conforme al artículo 84 de la Ley Federal de Trabajo (LFT). A saber, dicho artículo menciona:

El salario 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.

Conforme a esta disposición el pago del salario es una obligación que el patrón debe de cumplir independientemente de la forma en la que se entregue al trabajador.

Ahora bien, el salario que el patrón entrega a sus trabajadores se encuentra integrado además de por numerario, por prestaciones que en términos de la LISR son ingresos exentos para estos últimos. Es decir, salario es todo aquello que percibe el trabajador derivado de la relación laboral, aun incluso aquellos conceptos que para la LISR constituyen ingresos exentos por la prestación de un servicio personal subordinado.

La obligación de pagar los conceptos considerados ingresos exentos para los trabajadores deriva del caso de los contratos de trabajo celebrados con los trabajadores y otros de la LFT, conforme a los cuales los patrones están obligados a pagar los conceptos que nos ocupan. Con ello considero que evidencia aún más lo indispensable de la deducción que ahora se limita.

Podemos observar que la deducción de los gastos, considerados ingresos exentos para los trabajadores, son indispensables para que los sujetos del ISR tributen de manera proporcional a su capacidad contributiva ya que dichas

erogaciones son efectuadas por los patrones en el desarrollo ordinario de las actividades que constituyen su objeto social, y tienen como finalidad de mejorar el nivel de vida de los trabajadores.

II.5 SIMETRÍA FISCAL

Por otro lado, en la Exposición de Motivos se mencionó que la limitante en la deducción de erogaciones que sean ingresos exentos para los trabajadores encontraba justificación en la simetría fiscal. Sin embargo, la simetría fiscal, no puede justificar la violación al principio de proporcionalidad.

La simetría conforme a lo establecido en la Exposición de Motivos consiste en establecer que un gasto será deducible siempre y cuando sea considerado ingreso para quien lo recibe. En este caso el legislador consideró que si un ingreso es exento para los trabajadores entonces podía limitarse su deducción para quien erogaba dicho gasto.

Todos los tributos deben de ser equitativos, proporcionales y estar establecidas en ley, de lo contrario su imposición es inconstitucional. Así, cuando se pretende que un tributo sea simétrico deberá de situarse con los principios mencionados. Ya que se trata de un gasto estructural y estrictamente indispensable.

CAPITULO TERCERO

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR.

III.1 VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR.

Conforme a lo expuesto en los capítulos anteriores es claro que el artículo 28, fracción XXX es inconstitucional por violar el principio tributario de proporcionalidad ya que el legislador impuso una norma que al aplicarse no muestra la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos.

El principio de proporcionalidad tributaria se encuentra vinculado con la capacidad contributiva de la persona pasiva ya que muestra el potencial que tiene para poder contribuir al gasto público por verse reflejado un incremento en su riqueza patrimonial. Así la LISR conforme al artículo 9, el sujeto determinará la utilidad o renta obtenida en el ejercicio para poder saber el monto a contribuir.

Uno de los conceptos disminuidos a los ingresos para poder obtener la utilidad es el correspondiente a los gastos relacionados con los sueldos por ser considerados estrictamente indispensables pues resultan necesarios para el funcionamiento de una empresa.

Pocas deducciones son tan necesarias e indispensables como el pago que se realiza a los trabajadores por la prestación de un servicio profesional subordinado; sin embargo, partir de 2014 la nueva LISR limita la deducción de los sueldos que paguen los patrones a sus trabajadores, si los mismos son ingresos exentos para estos. Conforme al artículo 28, fracción XXX de la LISR se menciona que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor 0.53 al monto de dichos pagos o de 0.47 si el patrón no disminuye en el ejercicio de que se trate las prestaciones. Es decir, no obstante que la deducción de salarios a los trabajadores es una erogación que debe permitirse por ser estrictamente indispensable y por ser considerada estructural, la nueva LISR establece una limitante para su deducción.

El contribuyente al no permitírsele efectuar en su totalidad una deducción indispensable para la generación del ingreso gravado por el ISR se verá obligado a enterar una renta mayor a la que realmente le corresponde.

Ya en otras ocasiones la SCJN ha determinado inconstitucionalidad en otros gastos que son estrictamente indispensables y que la persona pasiva no puede disminuirlos de sus ingresos debido a que el legislador los limita. Las jurisprudencias citadas son consistentes en considerar que cualquier limitante a la deducción de pagos de salarios que se establezca en perjuicio de los patrones debe ser declarada inconstitucional, pues no puede existir alguna razón válida

que limite la deducción de un gasto tan indispensable y estructural como aquel relacionado con los pagos de sueldos a sus empleados.

Por otra parte, todas las percepciones que los patrones pagan a los trabajadores son consideradas salarios conforme a la LFT por lo tanto, los ingresos que perciben aun cuando estén considerados como exentos en términos de la LISR no modifica la calidad de salario pues son erogaciones realizadas por el patrón. Ahora bien, algunos de los ingresos que perciben los trabajadores por la prestación de un servicio personal subordinado son protegidos al ser considerados exentos, para la contraparte, el patrón, si existe un perjuicio ya que toda la carga económica se le trasladaría. Con esto se deja ver que el patrón, además de las obligaciones impuestas por otras disposiciones así como fiscales, debe de soportar la carga económica que se le ha dado por el hecho de requerir servicios subordinados.

La deducción de los gastos, aun considerados como ingresos exentos para los trabajadores, son indispensables para que los sujetos del ISR tributen de manera proporcional a su capacidad contributiva ya que son erogaciones efectuadas por los patrones en el desarrollo ordinario de las actividades que constituyen su objeto social.

Por otro lado, la simetría fiscal no debe de ser un motivo para limitar la deducibilidad de dichos gastos pues este no debe de sobrepasar aun principio constitucional así como esta medida no debe de repercutir en perjuicio del patrón ya que su capacidad contributiva no debe ser medida en función de la situación del trabajador.

CONCLUSIÓN

Considero que el artículo 28, fracción XXX de la LISR es inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad al no permitir la deducibilidad del total de las erogaciones por concepto de gastos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores. Esto no sólo afecta a los patrones sino que considero que también inhibe el otorgamiento de prestaciones a los trabajadores.

En este orden de ideas, los pagos que efectúan los patrones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones que derivan de la relación laboral, constituyen gastos estrictamente indispensables y estructurales, ya que de no hacerlo se verían impedidas para la realización de su objeto social y si quien percibe el ingreso, el trabajador, contempla una rescisión laboral o la indemnización por falta de cumplimiento por parte del patrón de esta obligación entonces también se vería impedido en la realización de su objeto social.

Sin embargo, no sólo es afectado el patrón en relación con los trabajadores sino que además no muestra su auténtica capacidad contributiva, tributando así un ISR irreal afectando a su patrimonio ya que la carga es injusta, por lo que la LISR debería de permitir la deducción de los pagos que se realicen con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado.

Finalmente, la Exposición de Motivos expuesta no puede sobrepasar la CPEUM ya que debe de ajustarse a ésta, además la inconstitucionalidad se da por el hecho de gravar una riqueza que no existe por ello es importante el acatamiento de los principios constitucionales pues delimita el actuar del fisco y protege al sujeto pasivo.

BIBLIOGRAFÍA

Alvarado, Miguel de Jesús; Marco César, García Bueno, *et.al.*, *Manual del Derecho Tributario*, 2da., edición, Porrúa, 2008.

Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 1988.

Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, vigésima edición, México, Porrúa, 1986.

Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo Themis, México, 1995.

Carrasco, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 4ta. edición, IURE Editores, México, 2004.

Da Silva Martins, “*Capacidad económica y capacidad contributiva*”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.212, Madrid, 1991, p.67 y 68 en *Manuel del Derecho Tributario*.

De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, 4ta edición, Porrúa, México, 2011.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª edición, Porrúa, México, 2000.

Delgadillo, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, 4ta. edición, Limusa, México, 2007.

Ortega, Juan Manuel, *Primer curso de Derecho tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

Sánchez, Alejandro y Andrés Serrano, *Inconstitucionalidad de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, UNAM, octubre 2009.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

Consejería jurídica del Estado de Guerrero, *Diccionario de términos jurídicos*, <http://i.guerrero.gob.mx/uploads/2011/05/P2.pdf> el 07 de marzo de 2015.

Real Academia Española en <http://lema.rae.es/drae/?val=vulnerabilidad> el 07 de marzo de 2015.

Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, Instituto de investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007 disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2422> el 14 de abril del 2015.

Tarsitano, Alberto, El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coordinadores, Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma SRL, 2005, disponible en http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:-eUm-6dxTSsJ:scholar.google.com/+que+es+capacidad+contributiva&hl=es&as_sdt=0, 5 el 7 de marzo del 2015.

JURISPRUDENCIAS

SJF, V Época Tomo LXXXIX, pág. 1546, *La interpretación Constitucional*, páginas 3,4 y 5 en *Derecho Financiero Mexicano*, páginas 407,408.

Registro No. 184291, Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: *Seminario Judicial de la Federación* y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, p.144, Tesis: P./J. 10/2003 Jurisprudencia Materia (s): Administrativa., en *Inconstitucionalidad de la Fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, pp. 22 y 23.

Amparo 1895/2004. Ford Motor Company, S.A. de C.V. 11 de enero de 2005.

Tesis 1ª. XXX/2007 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. 173334.

1 Tesis 1ª. XXX/2007 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. 173334.

Novena Época Instancia: Pleno, Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Noviembre de 2006, Tesis: P./J. 128/2006 Jurisprudencia.