



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Prontuario de inconstitucionalidad artículo 28 fracción XXX  
Ley Impuesto Sobre la Renta**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en Fiscal**

**Presenta: Tania Zariñana Acosta**

**Tutor: C.P. y M.D.F. Jorge Santamaría García**

**México, D.F. a 07 de Mayo de 2015.**



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.

## Abreviaturas

Constitución / CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
CFF	Código Fiscal de la Federación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LA	Ley de Amparo
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
DOF	Diario Oficial de la Federación
Decreto	Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

# Índice

## Tabla de contenido

<b>Introducción</b> .....	<b>5</b>
<b>Objetivos e hipótesis</b> .....	<b>7</b>
<b>Justificación</b> .....	<b>8</b>
<b>Marco conceptual</b> .....	<b>9</b>
Categorización.....	9
Principios jurídicos constitucionales de las contribuciones.....	11
Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo.....	12
Principio de igualdad.....	12
Principio de irretroactividad de las leyes tributarias.....	13
Principio de audiencia.....	14
Principios de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación.....	15
Principio de no confiscación.....	15
Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.....	16
Principio de destino al gasto público.....	16
Principio de capacidad contributiva.....	17
Principio de equidad.....	18
Principio de reserva de ley.....	20
Principios constitucionales basados en consideraciones económicas.....	21
Facultades exclusivas de la federación.....	21
Prohibiciones para las entidades federativas.....	22
Contribuciones exclusivas de los municipios.....	22
Inconstitucionalidad.....	23
<b>Categorización de los argumentos de inconstitucionalidad</b> .....	<b>26</b>
Procedencia del juicio de amparo en su carácter autoaplicativo.....	26
Principio de proporcionalidad tributaria.....	29
Gastos estrictamente indispensables.....	33
Deducciones estructurales.....	38
Razonabilidad de la medida.....	44

Simetría fiscal .....	45
Derecho al mínimo vital .....	46
<b>Conclusiones .....</b>	<b>49</b>
<b>Referencias.....</b>	<b>51</b>

## Introducción

El pasado 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (Decreto), mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2014.

Mediante la publicación del Decreto se expidió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), lo que permitió que los contribuyentes que se ubicaran en las hipótesis de la nueva ley, se encontraran legitimados para promover juicio de amparo indirecto en contra de las disposiciones que estimaran inconstitucionales.

En este sentido, una de las disposiciones que causó mayor controversia entre los contribuyentes fue el artículo 28 fracción XXX, misma que limitó el monto de deducción de los pagos efectuados por los patrones que, a su vez, resulten en ingresos exentos para los trabajadores.

Dicha disposición fue objeto de un gran porcentaje de demandas de amparo, que de seguir vigente, todas aquellas erogaciones efectuadas por el patrón a sus trabajadores con motivo del servicio personal subordinado que le prestan y que representen ingresos exentos para aquellos, serán no deducibles por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, impactando de manera negativa en la capacidad contributiva real del patrón. Por lo que los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, comenzaron a notificar las primeras sentencias relativas al artículo 28, fracción XXX de la LISR, a través de las cuales se otorgó el amparo y protección de la Justicia de la Unión, aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha pronunciado al respecto.

El presente trabajo revela y aborda un análisis a cada uno de los argumentos esbozados en las sentencias emitidas por los Juzgados, con el objetivo de lograr una categorización de elementos que demuestran la inconstitucionalidad de la norma y su relación entre ellos.

Con el objetivo de lograr un mejor entendimiento, el presente trabajo fue dividido en dos apartados: 1. Marco conceptual, el cual aborda los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, los principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, los principios constitucionales basados en consideraciones económicas, el concepto de inconstitucionalidad y categorización; 2. Categorización de los argumentos de inconstitucionalidad, seis elementos que se correlacionan entre sí,

iniciando por el principio de proporcionalidad tributaria, seguido de gastos estrictamente indispensables, deducciones estructurales, razonabilidad de la medida, simetría fiscal y derecho al mínimo vital.

Concluyendo en la realización de un prontuario que recoge los aspectos principales de inconstitucionalidad de dicho artículo y fracción, permitiendo una consulta rápida y sencilla que ayuda a identificar seis elementos vinculados entre sí, que corroboran la inconstitucionalidad de la norma en comento.

## **Objetivo General**

El presente estudio tiene como finalidad revelar los argumentos más frecuentes que se han planteado en la inconstitucionalidad del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2014.

## **Objetivos Específicos**

Describir los diversos argumentos de inconstitucionalidad planteados en contra del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2014.

Categorizar los elementos que demuestran la inconstitucionalidad del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2014.

## **Hipótesis**

Al revelar y realizar un correcto análisis de los argumentos planteados en la inconstitucionalidad de la norma del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 01 de enero de 2014, se puede concluir en la categorización de seis elementos vinculados entre sí que demuestran dicha inconstitucionalidad.

## **Justificación**

Con la entrada en vigor el 01 de enero de 2014 de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), una de las disposiciones que causó mayor inquietud y controversia entre los contribuyentes es la que se encuentra contenida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, misma que limitó el monto de deducción de los pagos efectuados por los patrones que, a su vez, resulten en prestaciones exentas para los trabajadores.

Esa disposición fue objeto de un gran porcentaje de las demandas de amparo presentadas en los meses de enero y febrero de 2014, por lo que existió gran expectativa respecto a la determinación que en definitiva efectuaría el Poder Judicial de la Federación (PJF) sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la misma.

Hasta que el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, a cargo de la jueza Paula María García Villegas Sánchez Cordero, otorgó un amparo a una empresa en contra del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014.

La jueza concedió el amparo al considerar que el numeral citado era inconstitucional, debido a que viola el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la carta magna. Sin embargo se revelan diversos argumentos que al analizarse se relacionan entre sí y refuerzan dicha inconstitucionalidad, lo que nos lleva a una categorización de elementos que pueden servir de base en el estudio de inconstitucionalidad de una norma tributaria.

Así, atendiendo a dicha categorización de elementos, se puede proceder a realizar un correcto análisis mediante un método de interpretación sistemático, que demuestra más allá de lo que determine la Suprema Corte de Justicia de la Nación la inconstitucionalidad de la norma tributaria en comento.

## Marco conceptual

### Categorización

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta una de las normas más complejas, severas y que causo mayor inconformidad entre los contribuyentes fue el artículo 28 fracción XXX, el cual establece:

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.

En este trabajo de investigación nos apoyamos del método cualitativo de investigación, en el que se recogieron y se describieron todos aquellos argumentos que se esbozaron en amparos para tratar de demostrar que dicha norma era inconstitucional.

Una de las tareas primordiales en la reducción de los datos cualitativos es la categorización. Pues dichos datos necesitan ser traducidos en categorías con el fin de poder realizar comparaciones y posibles contrastes, presentando la información siguiendo algún tipo de patrón.

Categoría según el diccionario de la real academia española es “cada una de las nociones más generales, cada una de las formas de entendimiento”. (Real Academia Española, 2014, 23ª Edición).

En la opinión de Gomez Romeu, citado por Romero Chavez (s.f.), la palabra categoría se refiere en general a “un concepto que abarca elementos o aspectos con características comunes o que se relacionan entre sí. En este sentido trabajar con ellas implica agrupar elementos, ideas y expresiones en torno a un concepto capaz de abarcar todo”.

Ahora bien, en nuestra investigación nos basamos en el método de categorización deductivo en donde las categorías fueron establecidas en la etapa diagnóstica y exploratoria de la investigación, antes del trabajo de campo. En donde una vez revelados, descritos y analizados los argumentos vertidos en las demandas de amparo y en las sentencias emitidas por los juzgados concluimos en las siguientes categorías:

1. Principio de proporcionalidad tributaria
2. Gastos estrictamente indispensables
3. Deducciones estructurales
4. Razonabilidad de la medida
5. Simetría fiscal
6. Derecho al mínimo vital

Esta categorización de elementos tiene cierto vínculo entre sí, por lo que en el presente apartado haremos una breve descripción de cómo se aplican dichas categorías al artículo de ley combatido a reserva de que se analizaran con mayor profundidad durante el desarrollo del trabajo.

Se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues al no permitir que los patrones hagan deducibles los pagos que realicen a sus trabajadores por el solo hecho de que representen ingresos exentos para estos últimos, trae como consecuencia que se obligue a pagar el impuesto sobre la renta sobre una base gravable más elevada, lo que lleva a un detrimento de su patrimonio y por ende del potencial económico del contribuyente, no atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del mismo.

Sin olvidar que las erogaciones realizadas a favor de los trabajadores representa un gasto estrictamente indispensable para el patrón, la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas, pues no hay que olvidar 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 social y la obtención del ingreso, por lo que dichos gastos deben reconocerse en la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente.

Las deducciones estructurales tienen por objeto coadyuvar al funcionamiento del tributo, 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 del contribuyente y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos de erario, puesto que mediante su aplicación, el Estado deja de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso pero que materialmente no le corresponden. En dicho contexto las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores deben ser ubicadas como gastos indispensables y, por tanto, deducciones estructurales.

Cuando se plantea la existencia de una medida legislativa que provoca una vulneración a los derechos de los contribuyentes, es necesario que la disposición pueda ser justificada razonablemente, a fin de que los órganos de control cuenten con elementos que permitan evaluar la razonabilidad de la medida, toda vez que se trata de una ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario, por una parte, y los derechos de

los causantes, por la otra. Debiendo analizar su dicho tratamiento descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una vulneración injustificada a los derechos de los gobernados.

Se pretende restablecer la simetría fiscal a través de la limitación de la deducción de erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador y así eliminar el beneficio que genera el que no está gravado como ingreso y que es deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal y erosiona la base del impuesto sobre la renta. Sin embargo no hay que olvidar que la simetría fiscal es solo un principio de política tributaria que establece un parámetro y su ausencia no tiene como consecuencia la violación a alguna de las garantías constitucionales.

El derecho al mínimo vital es el parámetro más bajo en el cual no puede penetrar la tributación, pues permite la subsistencia del causante, el referido derecho es una directriz para que el legislador se abstenga de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique el riesgo de dejar a la persona sin medios para subsistir. El derecho al mínimo vital representa la consecuencia del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que solo puede ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos que produjeron dicha fuente de ingreso.

Con el fin de ofrecer, no una explicación parcial del problema sino una comprensión global del mismo. Esta categorización facilita la clasificación de los argumentos registrados, y por consiguiente, propicia una importante simplificación e interpretación de la norma.

Con base en lo antes expuesto se concluyó en la realización de dicha categorización, la cual recoge los aspectos principales de inconstitucionalidad del artículo y fracción combatido, permitiendo una consulta rápida y sencilla que ayuda a identificar seis elementos relacionados que corroboran la inconstitucionalidad de la norma en comento.

## **Principios jurídicos constitucionales de las contribuciones**

Antes de hablar de la inconstitucionalidad de una norma e intentar clasificarla, es importante conocer los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, ya que al violarse alguno de ellos estaremos en posibilidad de hablar de inconstitucionalidad.

“Los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, se desprenden del contenido de las normas establecidas en la Constitución Política del país, y siendo ésta la Ley Fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente la actividad fiscal del Estado” (Fernández Martínez, 2000, p. 68).

En nuestro país, en las Constituciones de 1857 y de 1917 se elevan al rango de derechos humanos los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, etc., a dichos principios debe ceñirse la actividad tributaria del Estado Mexicano, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) del 5 de febrero de 1917.

Para tales efectos, nos ceñiremos a la clasificación desarrollada por el insigne jurista Flores Zavala (2004) en su obra titulada Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, quien sistematizó los principios constitucionales de la siguiente manera:

1. Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.
2. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos; y
3. Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución (pp. 170, 221 y 244).

**Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo.**

***Principio de igualdad.***

Lo encontramos consagrado en el artículo 13 constitucional y básicamente consiste en que, nadie puede ser juzgado por leyes privativas.

Toda disposición legal desde el punto de vista material, es un acto jurídico creador, modificativo, extintivo o regulador de situaciones jurídicas abstractas, esto es, impersonales y generales. Por ende, el acto jurídico legislativo establece normas que crean, modifican, extinguen o regulan de cualquier otro modo estados generales, impersonales, es decir, sin contraerse a una persona moral o física particularmente considerada o a un número determinado de individuos. Las características de la ley son, pues, la abstracción, la generalidad y la impersonalidad o indeterminación individual o particular. (Burgoa Orihuela, 2009, pág. 281).

Mientras que una ley privativa crea, modifica, extingue o regula, es concreta y personal, careciendo de los atributos materiales de toda ley, por lo que una disposición legal privativa no es ley, pues va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional.

En este sentido, se ha señalado que lo prohibido por la CPEUM es que existan leyes (incluidas aquéllas en materia tributaria) que no se apliquen por igual a todas las personas.

***Principio de irretroactividad de las leyes tributarias.***

Consiste en que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, y aparece en el primer párrafo del artículo 14 constitucional. Parafraseando al Dr. Osornio Corres (1992) conforme al citado principio, “las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva” (pp. 61 y 62).

Respecto de la forma de determinación de la retroactividad de una ley, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) llevó a cabo un pronunciamiento trascendental al asumir la “Teoría de los Componentes de las Normas”, consistente en que:

Toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. (Jurisprudencia Retroactividad de las Leyes. Su Determinación conforme a la Teoría de los Componentes de la Norma., 2001, pág. 16).

Por tanto, el Pleno de la Corte señaló que para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella.
2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas.
3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no

realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia.

En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde en sus párrafos primero y segundo se lee que:

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

En tal sentido, la causación y determinación de las contribuciones necesariamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas.

#### ***Principio de audiencia.***

En el texto del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, permite que tal garantía abarque cualquier materia, estableciendo que, nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Esta garantía ha sido definida por la SCJN como:

El derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos. (Jurisprudencia Audiencia, Garantía de Obligaciones del Poder Legislativo frente a los Particulares, pág. 305).

La garantía de audiencia no es absoluta. La materia impositiva es una de las excepciones a esta garantía, puesto que al tener un gravamen el carácter de impuesto, es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto.

Situación distinta que ocurre respecto de los procedimientos de fiscalización llevados por las autoridades fiscales, en los cuales se reconoce la posibilidad de los gobernados para desvirtuar las irregularidades que hayan sido detectadas por tales autoridades, con antelación a que se dicte la resolución respectiva, de otra manera el precepto normativo que regule el procedimiento de que se trate podría ser considerado inconstitucional.

***Principios de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación.***

El artículo 16 Constitucional prevé en su primer párrafo que 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. En tal sentido, cualquier acto de molestia debe reunir los citados requisitos para que resulte constitucional, es decir: 1. debe estar por escrito; 2. debe ser emitido por autoridad competente; y 3. debe estar fundado y motivado.

Estos actos de molestia son aquéllos por medio de los cuales se restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

La constitucionalidad de los actos de molestia dependerá de la concurrencia indispensable de los tres requisitos mínimos antes señalados. El primero tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. El segundo significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. En cuanto al tercero, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

***Principio de no confiscación.***

El artículo 22 Constitucional dispone en su primer párrafo que, quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cuales quiera otras penas inusitadas y trascendentales. A su vez, en el segundo párrafo el constituyente señala que, no se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

El citado precepto prohíbe en su primer párrafo la confiscación de bienes; sin embargo, la aplicación de la totalidad de bienes del deudor para obtener el pago de una contribución adeudada no puede estimarse confiscatorio, en virtud de que no es una sanción.

Lo anterior lo explica claramente Flores Zavala (2004) de la siguiente forma:

No implica que el constituyente haya permitido el establecimiento de tributos generales que absorban la totalidad del capital de los particulares, sino que refiere al caso concreto en que un particular por razones específicas vea afectada la totalidad de su patrimonio con motivo de contribuciones adeudadas; lo cual no será inconstitucional (pág. 211).

### **Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Estos principios los vamos a encontrar contenidos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en que se lee: “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.”

Conforme al citado numeral se desprenden los siguientes principios constitucionales específicos:

#### ***Principio de destino al gasto público.***

Tal como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir los gastos públicos; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, se hizo necesario que la Segunda Sala de la SCJN lo delimitara, en el sentido de considerar que:

Tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad. (Tesis Gasto Público, 2005, pág. 605).

En otras palabras, las cantidades que están obligados a pagar los particulares por imposición tributaria no deben tener un destino arbitrario, sino que el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados anualmente por la Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos de la Federación. (Rodríguez Lobato, 2009, pág. 67).

Por tanto, la recaudación de las contribuciones deberá ser aplicada por el Estado para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales. Incluso, el Pleno de la SCJN ha considerado que en caso de que una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, ello acarrea su inconstitucionalidad por violación al principio de destino al gasto público. (Jurisprudencia Gasto Público. El Principio de Justicia Fiscal Relativo Garantiza que la Recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales., 2009, pág. 1116).

En este punto conviene hacer una reflexión, a que si bien se ha reconocido que la creación de contribuciones tiene un fin recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, éstas también pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las que tenga interés el Estado Mexicano. Ello se ha denominado por Rodríguez Lobato (2009) como “fines extrafiscales de las contribuciones” (pág. 69), los cuales son pretendidos por el legislador en un primer término, y buscan surtir efectos inmediatos en el comportamiento de los contribuyentes, es decir, interferir en las preferencias del particular, que, en este caso, es el contribuyente.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que:

Corresponde al órgano legislativo justificar expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.” (Jurisprudencia Fines Extrafiscales. Corresponde al Órgano Legislativo Justificarlos Expresamente en el Proceso de Creación de las Contribuciones., 2005, pág. 157).

### ***Principio de capacidad contributiva.***

El artículo 31, fracción IV Constitucional dispone que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que “radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.” (Jurisprudencia Proporcionalidad Tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes., 2003, pág. 144)

Al momento de crear contribuciones el legislador debe limitarse a aquellos actos que tengan un contenido económico o una manifestación de riqueza. Asimismo, debe cuidar que las contribuciones no recaigan sobre el mínimo existencial ni que resulten ruinosos para el que los resiente.

Respecto de su aplicación, implica que las autoridades fiscales y de administración de justicia interpreten las normas tributarias y calificar los actos a fin de determinar la realización del hecho imponible, de conformidad con el citado principio de capacidad contributiva a que se ciñó el legislador al momento de su creación.

Por último, la capacidad contributiva como derecho fundamental de los ciudadanos, ya que aun cuando tiene como presupuesto el deber de contribuir, también constituye un auténtico límite al Estado en su poder tributario, en tanto es un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo.

Ahora bien, este principio de capacidad contributiva no opera igual en las diversas contribuciones a que se refiere el artículo 2° del CFF. Así lo ha señalado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Esto en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva. (Jurisprudencia Proporcionalidad Tributaria. Para determinar si una contribución cumple con ese principio, es necesario atender a su naturaleza para establecer las formas como se manifiesta la capacidad contributiva., 2009, pág. 1129)

### ***Principio de equidad.***

Se ha definido que 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. 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.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. (Jurisprudencia Equidad Tributaria. Sus Elementos, 1997, pág. 43).

Es cierto que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad; sin embargo, tales diferenciaciones deben responder a parámetros fijados por los órganos de control constitucional. Estos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicio: a) juicio de razonabilidad o racionalidad; y b) juicio de proporcionalidad de la diferencia del trato, el cual incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

Ríos Granados (2009) explica lo anterior con meridiana claridad, al referir que:

Para determinar si una diferenciación en el trato está constitucionalmente justificada, necesariamente debe examinarse si el trato desigual resulta adecuado al fin que se persigue, si es necesario (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien producido resulta proporcional a la desigualdad que produce (pág.84).

En este sentido, para determinar si una disposición tributaria da cabal cumplimiento al principio de equidad, resulta indispensable llevar a cabo un análisis de su contenido, para así determinar si la diferenciación en el trato que se da a dos sujetos está objetiva y razonablemente justificada.

***Principio de reserva de ley.***

Éste deriva de dos postulados fundamentales: *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley) y *No taxation without representation* (No hay tributación sin representación).

Los principios anteriores son la piedra angular del sistema tributario de nuestro país. Conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.

Advertimos el primero de los citados postulados en el artículo 73 fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde se lee que:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

XXIX. Para establecer contribuciones:

1°.- Sobre el comercio exterior; 2°.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27; 3°.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4°.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5°.- Especiales sobre: a).- Energía eléctrica; b).- Producción y consumo de tabacos labrados; c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d).- Cerillos y fósforos; e).- Aguamiel y productos de su fermentación; f).- Explotación forestal; y g).- Producción y consumo de cerveza.

En tal sentido, es facultad exclusiva del H. Congreso de la Unión la creación de contribuciones.

Respecto del segundo de los citados postulados, el artículo 72 apartado H Constitucional textualmente dispone que:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

En tal sentido, no basta que las contribuciones sean creadas por el H. Congreso de la Unión para que se estimen constitucionales, sino que éstas deben inicialmente ser discutidas y aprobadas por los representantes populares ubicados en la Cámara de Diputados.

Respecto del llamado “principio de reserva de ley”, diversos autores se han pronunciado en el sentido de que ello significa que el titular del Poder Ejecutivo Federal no puede legislar por medio de una disposición reglamentaria; es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, como son en materia tributaria, los elementos sustantivos de las contribuciones sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

#### **Principios constitucionales basados en consideraciones económicas.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 124 de la Constitución “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”. Siguiendo a Tena Ramírez (2007) comenta al respecto que:

En materia impositiva la facultad concedida a la federación no excluye, en principio, la de los estados para fijar y cobrar contribuciones. Por ello, al existir una concurrencia de la Federación y los estados, nace un serio problema de duplicidad y, en ocasiones, pluralidad de impuestos sobre la misma fuente impositiva (pág. 328).

Ciertamente, en materia tributaria la CPEUM contempla un sistema de distribución de competencias de carácter complejo, ya que prevé un régimen de facultades concurrente entre la Federación y los estados, facultades exclusivas de la Federación; prohibiciones absolutas y relativas para los estados; y facultades exclusivas de imposición de contribuciones correspondientes a los municipios.

En este último punto se abordarán los principios constitucionales que rigen la distribución de competencias en materia de imposición de contribuciones.

#### ***Facultades exclusivas de la federación.***

Tal como quedo antes referido el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución prevé una serie de materias en las cuales es competencia exclusiva del Congreso de la Unión crear contribuciones, específicamente:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre: a).- Energía eléctrica; b).- Producción y consumo de tabacos labrados; c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d).- Cerillos y fósforos; e).- Aguamiel y productos de su fermentación; f).- Explotación forestal; y g).- Producción y consumo de cerveza.

En las citadas materias únicamente corresponde a la Federación crear contribuciones de cualquier tipo, quedando en consecuencia excluida la posibilidad para las entidades federativas.

#### ***Prohibiciones para las entidades federativas.***

Están contenidas en los artículos 117 y 118 de la Constitución y pueden ser de carácter absoluto o relativo.

Son prohibiciones para las entidades federativas de carácter absoluto: 1. gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; 2. prohibir y gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio, o la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; 3. gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; 4. expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; y, 5. gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Son prohibiciones relativas para las entidades federativas el establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

#### ***Contribuciones exclusivas de los municipios.***

En los estados la facultad de establecer contribuciones se deposita en la legislatura local, por lo que los ayuntamientos no tienen intervención en la materia; lo más que pueden hacer es formular su proyecto de ingresos y egresos y rendir su informe anual relativo a su manejo. Según Arteaga Nava (2009) “ello encuentra su justificación en el hecho de hacer simple el doble sistema impositivo que caracteriza a los sistemas de gobierno federal, así como el evitar que en el ámbito local exista una diversidad de criterios en la creación y cobro de impuestos” (pág. 639).

Aun cuando los municipios no cuentan con la facultad legislativa para crear contribuciones, el constituyente previó en el artículo 115 fracción IV de la Constitución la obligación que tienen las legislaturas locales para establecer determinadas contribuciones a favor de los municipios, a efectos de que éstos conformen su hacienda.

Tales contribuciones, incluyendo tasas adicionales, deberán determinarse sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Asimismo, corresponde a las legislaturas locales fijar las contraprestaciones que correspondan a los municipios con motivo de la prestación de servicios públicos a su cargo.

A lo anterior, adicionado con las participaciones federales por concepto del impuesto sobre energía eléctrica, a que tienen derecho conforme lo prevé el artículo 73 fracción XXIX último párrafo de la Constitución, conforman la esfera económica mínima municipal, establecida con la finalidad de eliminar la estricta subordinación de los ayuntamientos a las legislaturas locales. En tal sentido, al ser una esfera mínima, nada limita a las legislaturas locales para establecer a favor de los municipios otro tipo de contribuciones e ingresos; sin embargo, indefectiblemente deben respetar los antes precisados.

Así entonces, el constituyente determinó que las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones anteriores, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

## **Inconstitucionalidad**

Es innegable la necesidad que tiene el Estado para allegarse de recursos económicos que le permitan alcanzar los fines para los cuales fue creado; sin embargo, dicha necesidad no puede verse satisfecha en menoscabo de las garantías individuales de los particulares.

Los principios jurídicos de las contribuciones derivan o nacen de la legislación positiva de carácter fiscal de un país, y a ella es a la que se debe acudir para encontrarlos, con el fin de no incurrir en la ilegalidad de la disposición nueva o modificada.

El ejercicio de la potestad tributaria del Estado Mexicano necesariamente debe verse acotada por los principios constitucionales que han sido materia de análisis.

Ossorio (s.f.) ha definido la inconstitucionalidad de la siguiente manera:

Partiendo del principio inexcusable, en los Estados de Derecho, de la supremacía de la Constitución, se han de reputar como inconstitucionales todos los actos, leyes, decretos o resoluciones que se aparten de sus normas o las contradigan. En consecuencia, son también total y absolutamente inconstitucionales cuantos actos realicen y disposiciones adopten los gobiernos, porque, para existir, empiezan por eliminar total o parcialmente, abierta o encubiertamente, la propia Constitución (pág. 486).

Mientras que Martínez Sánchez (2002) lo explica como:

La inconstitucionalidad es la contravención al texto constitucional. Conforme a lo dispuesto en el artículo 128 de la CPEUM, las autoridades deben cumplir y hacer cumplir las disposiciones constitucionales y las leyes que de la propia Constitución emanen, por lo que los actos de las autoridades se deben realizar dentro del estricto marco legal en que les son conferidas sus atribuciones (pág.9).

La inconstitucionalidad de los actos de las autoridades se podría dar en el contexto del ejercicio de sus atribuciones. En el ámbito de acción del Poder Legislativo, que corresponden al proceso legislativo, no están exentos de contravenir la supremacía constitucional.

Según Arteaga Nava (2009) tratándose del acto legislativo defectuoso, las legislaturas locales pueden incurrir en tres tipos de irregularidades:

1. Cuando la elaboración o aprobación de la ley o decreto no se realiza de conformidad con las normas que regulan su producción.
2. Cuando una ley o decreto no obstante haber sido elaborado o aprobado siguiendo todas las formalidades que marca la ley, son en sí mismos infundados o contrarios a algún texto constitucional, y
3. Cuando una ley o decreto han sido elaborados y aprobados formalmente en términos correctos, pero la voluntad de los miembros del cuerpo legislativo fue objeto de algún vicio del consentimiento, como error, dolo o violencia. Esto nos conduce a la aplicación de la teoría del acto defectuoso (pág. 276).

Al advertirse la inconstitucionalidad de la ley, existe el deber del Congreso de derogarla, y en cuanto a los vicios en el sistema legal que regula su producción se dan mecanismos para evitar que la voluntad de la legislatura se encuentre viciada, además de que no existe responsabilidad alguna para los integrantes del Congreso o legislatura por la aprobación de una ley en los términos planteados.

En la actualidad el cumplimiento a los principios constitucionales que rigen a las contribuciones se ha visto cuestionado severamente con la creación de las nuevas leyes tributarias.

La necesidad recaudatoria que tiene el Estado Mexicano no va a solucionarse con la creación de nuevas contribuciones o normas cuya constitucionalidad resulte cuestionable, ya que ello únicamente genera un impacto negativo en los contribuyentes al haber una afectación de carácter patrimonial. De ahí que sólo puede justificarse su creación si se da cabal cumplimiento a todos los principios constitucionales que las rigen.

Vigilar lo anterior es una obligación de indefectible cumplimiento para los tres poderes de la Unión, como garantes de los derechos fundamentales de los gobernados, y adquirir plena conciencia de la responsabilidad que tienen encomendada para velar que en todo momento se dé cabal cumplimiento al texto constitucional al momento de afectar la esfera patrimonial de los gobernados.

## **Categorización de los Argumentos de Inconstitucionalidad**

El pasado 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (Decreto), mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2014.

Mediante la publicación del Decreto se expidió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, en este sentido, una de las disposiciones que causó mayor controversia entre los contribuyentes fue el artículo 28 fracción XXX, el cual se transcribe para una mejor comprensión:

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.

Esto permitió que los contribuyentes que se ubicaran en la hipótesis de la nueva ley, se encontraran legitimados para promover juicio de amparo indirecto en contra de la disposición al estimarla inconstitucional.

El presente capítulo tiene por objeto categorizar todos aquellos argumentos que los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región esgrimieron en las sentencias emitidas para considerar como inconstitucional dicho precepto.

### **Procedencia del Juicio de Amparo en su carácter autoaplicativo**

Los artículos 17,18 y 61 fracción XII todos de la Ley de Amparo (LA), establecen las bases para la procedencia del juicio de garantías cuando se impugnan normas de carácter general atendiendo a su propia naturaleza; en decir, si por su sola entrada en vigor causan un perjuicio (autoaplicativas), o bien, si requieren de un acto de autoridad o alguna actuación equiparable que concrete la aplicación al particular de la disposición jurídica combatida (heteroaplicativas).

En el primer caso, es suficiente con que el gobernado se ubique dentro de los supuestos previstos en un determinado ordenamiento legal que por su sola expedición le obliguen a hacer o dejar de hacer, provocando la afectación a su esfera jurídica sin ningún acto ulterior de autoridad, es decir, que desde su entrada en vigor obligan al particular, sin que sea necesario un acto posterior de autoridad, para que esté en aptitud de ejercitar la acción constitucional dentro del plazo de treinta días contados a partir de la entrada en vigor del precepto de que se trate, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17 fracción I de la Ley de Amparo.

Una ley es autoaplicativa cuando lleva en sí misma un principio de ejecución inmediata que no requiere un acto intermedio o posterior de autoridad para que se origine la afectación al gobernado, pues los preceptos adquieren, por su sola entrada en vigor, el carácter de inmediatamente obligatorios; en otras palabras, el principio de ejecución se realiza por la existencia misma de la ley sin necesidad de actos posteriores de aplicación concreta.

Es decir, que por su sola expedición, y por los actos relativos a su promulgación y publicación, quedan señaladas las personas o entidades que, en acatamiento de la ley, están obligadas a obrar en determinada forma.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia reiterada que, para determinar si una ley es o no autoaplicativa, no hay que atender solamente a si el particular está o no en posibilidad de realizar determinados actos, sino que hay que observar los términos del mandato legal, pues para que tenga tal carácter, basta con que desde su entrada en vigor se ordene a los gobernados un dar, un hacer o un no hacer, de manera tal que contenga un principio de ejecución, ocasionándoles un perjuicio, una situación jurídica permanente en relación con la creación, modificación, o extinción de un derecho, o en su caso, una obligación, sin que tales supuestos se limiten a la conducta que deba llevar a cabo la autoridad.

En el segundo supuesto, es decir, en el caso de las disposiciones generales de naturaleza heteroaplicativa, se requiere la realización de un acto de aplicación que imponga o haga observar los mandatos legales para que se produzca la actualización del supuesto hipotético; esto es, los supuestos de la norma no cobran eficacia con su sola entrada en vigor, sino que requiere de un acto posterior y, entonces, el plazo con que cuenta el agraviado para promover el juicio de garantías será de quince días a partir del acto de aplicación.

En este orden, es dable afirmar que para la impugnación de las disposiciones generales mediante el juicio de amparo, se requiere acreditar que esas normas afectan la esfera jurídica de quien solicita la protección federal, ya sea porque con su entrada en vigor tal afectación se genere de inmediato, o bien, porque dichos efectos se hayan causado con motivo de un acto de aplicación, el cual proviene generalmente de la actuación de una autoridad, aun cuando también pueda surgir de los actos de los propios particulares, si mediante su

conducta se vincula de modo necesario a la parte quejosa con lo dispuesto en los preceptos impugnados, por actualizarse sus hipótesis normativas.

En conclusión, una norma es autoaplicativa cuando por su sola expedición es de observancia obligatoria y causa un perjuicio real que afecta la esfera jurídica del gobernado, sin que sea necesario un acto posterior de autoridad o personal para que el gobernado se encuentre en la situación prevista en la norma, misma que por su sola vigencia lo obliga; es decir, crea, transforma o extingue situaciones concretas de derecho, sin que se requiera la actualización de un acto que condicione de alguna forma su aplicación.

Esto es, tratándose de normas autoaplicativas, debe referirse a la existencia de una afectación de los intereses legítimos de un particular, con la sola vigencia de éstas, pues desde ese momento crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho, por lo cual es requisito indispensable para legitimar al gobernado a fin de acudir en demanda de amparo, que acredite de manera fehaciente ubicarse en alguno de los supuestos jurídicos establecidos en la norma reclamada, y más aún, que ello trascienda a su esfera jurídica, generándole un perjuicio, entendido como una afectación o menoscabo a su patrimonio jurídico.

Mientras que, tratándose de norma de carácter heteroaplicativo el gobernado no se encuentra en forma automática en la situación prevista por la norma, desde el inicio de su vigencia, sino que requiere un acto diverso al proceso legislativo, ya sea que provenga de la autoridad, que emane de la voluntad del propio particular, o de un tercero auxiliar de la autoridad, que afecte sus derechos fundamentales y actualice un perjuicio en la esfera jurídica del gobernado.

Ahora bien, al reclamarse el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, particularmente el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone lo siguiente:

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.

El precepto legal antes transcrito establece la limitante para deducir los pagos realizados por el patrón a los trabajadores, que a su vez representen ingresos exentos para el empleado, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de cero punto cincuenta y tres (0.53) al monto de dichos pagos; o en su caso, del cero punto cuarenta y siete (0.47) cuando las prestaciones otorgadas a los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para ellos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

La porción normativa reclamada es de naturaleza autoaplicativa, en virtud de que desde su entrada en vigor impone al patrón una limitante en la deducción de los pagos realizados a sus trabajadores que sean ingresos exentos para estos últimos, provocando una afectación inmediata en la esfera jurídica del contribuyente, sin que sea necesario un acto concreto de aplicación, para que se actualice la hipótesis normativa que prevé la norma reclamada, esto es, el cálculo para la determinación del impuesto de que se trata, no es constitutivo de la consecuencia jurídico tributaria.

Esto es, la limitante en la deducción de los pagos realizados a sus trabajadores que sean ingresos exentos para estos últimos, trae como resultado la creación de situaciones concretas de derecho en torno de un sistema de deducción con el que venía operando el contribuyente, pues la porción normativa reclamada implica cambios en el esquema contable y fiscal del patrón, en tanto que, la obligación de los patrones a ajustarse al porcentaje de deducción que se prevé, nace con la disposición misma, esto es, en cuanto la norma reclamada adquiere vigencia los contribuyentes son compelidos a disminuir las deducciones que realicen en el ejercicio fiscal hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de cero punto cincuenta y tres (0.53) al monto de dichos pagos; o en su caso, del cero punto cuarenta y siete (0.47) cuando las prestaciones otorgadas a los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para ellos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

## **Principio de proporcionalidad tributaria**

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra los principios que rigen el sistema tributario mexicano, en los siguientes términos:

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.

El precepto constitucional transcrito establece que es obligación de todo gobernado contribuir al gasto público de la Federación, de la entidad federativa y del municipio en el que resida, de manera proporcional y equitativa, conforme a lo que dispongan las leyes.

Esto es, todo gobernado debe cubrir aquellas contribuciones al gasto público impuestas por el Estado, las cuales deben satisfacer los siguientes principios constitucionales:

1. Principio de legalidad,
2. Principio de proporcionalidad,
3. Principio de equidad; y
4. Destino al gasto público.

El principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos obligados deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuado de sus ingresos, de manera que exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los causantes, la cual consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, de ahí que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Así se desprende la jurisprudencia P./J. 10/2003 definida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, que a continuación se transcribe:

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 adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta 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 riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa 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 esos gravámenes, 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.

Así como de la jurisprudencia P./J. 109/99, definida por el Pleno del Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, cuyo rubro y texto son los siguientes:

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

De los criterios transcritos podemos deducir que para que los gravámenes impuestos por el legislador respeten el principio de proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva del causante; además, el hecho imponible y la base gravable requieren tener correspondencia, de tal suerte que el legislador, al establecer la base, deba atender la medida de esa

capacidad contributiva para que se contribuya al gasto público en atención a la potencialidad real del sujeto. Por lo que, en la creación de las normas tributarias, el legislador no puede únicamente vigilar la captación de recursos públicos, sino también la condición del sujeto frente al tributo, ya que es la persona que tiene que soportar la carga de éste.

Por tanto, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir al gasto público, atribuible al sujeto pasivo del tributo, quien debe aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En efecto, todos los supuestos de las contribuciones tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de la riqueza; es decir, la capacidad contributiva constituye un criterio de medición que facilita que el reparto de las cargas públicas se haga en forma equitativa.

En ese tenor, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, esto es, aquella que, según las características del tributo de que se trate, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, por lo que el principio de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en el sentido de que debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Es por ello que la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos o destinatarios del tributo.

En este sentido, para que dicha capacidad contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto –riqueza disponible-, que debe ser efectiva, no irreal. Sin embargo, debe diferenciarse la capacidad contributiva de la económica, esta última entendida como la exteriorización de la potencialidad económica de los gobernados, lo que permite ubicar la riqueza susceptible de tributación; en consecuencia, las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta y objetiva y, por tanto, ser real.

Una vez analizado tal principio podemos afirmar que el hecho de que sean no deducibles parcialmente las erogaciones efectuadas por el patrón a sus trabajadores que representen ingresos exentos para estos últimos, viola tal principio, pues la norma impacta de manera negativa en la potencialidad real de contribuir al gasto público y no demuestra su verdadera capacidad contributiva.

## **Gastos estrictamente indispensables**

Ahora bien, como quedó precisado, el artículo reclamado es el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual a la letra dice:

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.

El precepto legal antes transcrito establece la limitante para deducir los pagos realizados por el patrón a los trabajadores, que a su vez representen ingresos exentos para el empleado, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de cero punto cincuenta y tres (0.53) al monto de dichos pagos; o en su caso, del cero punto cuarenta y siete (0.47) cuando las prestaciones otorgadas a los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para ellos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Precisado lo anterior, y para una mejor comprensión, es importante referir el contenido de los artículos 1º, fracciones I, II y III, 9, fracciones I y II, y 27, fracción I, todos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales, en lo que aquí interesa, son del tenor literal siguiente:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Título I

Disposiciones Generales

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

(...)

## Título II

### De las Personas Morales

#### Disposiciones Generales

Artículo 9. 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.

(...)

## Capítulo II

### De las Deducciones

#### Sección I

##### De las Deducciones en General

(...)

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente,...

Los preceptos legales antes transcritos disponen que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; los residentes en el extranjero que

tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, y los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente en el país, o aun teniéndolo, si dichos ingresos no son atribuibles a éste (artículo 1, fracciones I, II y III).

Disponen que las personas morales que tributen conforme el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán calcular ese gravamen aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del treinta por ciento (30%); que dicho resultado fiscal se determinara a través de la siguiente mecánica: se obtendrá la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el citado Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, y en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores (artículo 9, fracciones I y II); asimismo, establecen que dichas deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente (artículo 27, fracción I).

En este tenor, conviene precisar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 41/2005, estableció respecto a la indispensabilidad de las deducciones lo siguiente:

De tales consideraciones, se desprende que el gasto estrictamente indispensable es aquel que realiza el contribuyente para la consecución de su objeto social y de su ingreso, y que en dicha categoría se ubica, entre otros, el pago de salario a sus trabajadores, es decir, es de aquellos gastos que no puede omitir pues pondría en riesgo la obtención del ingreso; que la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas, y el legislador debe acatar ese criterio para reconocerlas en la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente, esto es, debe reconocer la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa como para la generación de los ingresos, lo que conlleva a una mayor contribución al gasto público.

Sin embargo, toda vez que la concepción de “estrictamente indispensable” es genérica e imposibilita dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles y establecer reglas para su determinación, es necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate; en este tenor, por “gastos” se entienden las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación; y el término “estricto” significa que no admite interpretación, e “indispensable” es aquello que no se puede dispensar, aquello cuya falta o ausencia impide la actualización de una consecuencia o de un efecto específico.

Que existen elementos comunes para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, entre ellos: que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la

empresa; que se necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta; que de no realizarse puede afectar sus actividades, entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo; que esos gastos deben representar un beneficio o ventaja para la realización de sus metas operativas, y que deben ser proporcionales con las operaciones del contribuyente.

Esto es, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, por lo que aquellas erogaciones que realice deben ser indispensables para la realización de sus actividades y reportarle un beneficio, de tal forma que de no realizarlas ocasionaría la suspensión de sus actividades o la disminución de éstas, lo que daría lugar a la disminución de sus ingresos.

Que los gastos susceptibles de deducción de los ingresos obtenidos, son aquellos que resultan indispensables para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se obstaculizarían al grado de impedir la realización de su objeto social; que dada la estrecha vinculación de ese tipo de erogaciones con la realización del hecho imponible del gravamen, el legislador debe reconocerlos, pudiendo establecer modalidades o requisitos para realizar la deducción de los mismos.

En este tenor, cabe señalar que el Diccionario de la Real Academia Española define el término “modalidad” como el modo de ser o manifestarse algo, y por “requisito” la circunstancia o condición necesaria para algo; por lo que ninguno de esos conceptos implica la facultad de restringir, toda vez que el concepto “restringir” según el referido Diccionario, es ceñir, circunscribir, reducir a menores límites.

Sin desatender a que en un momento posterior de la misma consideración, se reconoce que el legislador puede incluso establecer restricciones, pero esto lo constituye un aspecto analizable a la luz de factores diversos a los que atañen estrictamente a la proporcionalidad tributaria, que serán estudiados oportunamente en el presente fallo.

En efecto, aun cuando en el cálculo y determinación del impuesto de que se trata únicamente pueden realizarse aquellas deducciones autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste establezca, ellos no significa que no pueda hacerse un cuestionamiento sobre esa decisión; esto es así, toda vez que existen erogaciones cuya deducción debe ser reconocida en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria.

Pues si bien en el reconocimiento de las deducciones pueden establecerse modalidades, requisitos o incluso restricciones, éstas deben obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscal; sin embargo, esas medidas legislativas deben ser justificadas razonablemente, pues ello trascenderá indefectiblemente en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad contributiva de los causantes, de lo que se deduce que, como regla general, las modalidades o requisitos relativos pueden ser

valorados a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, mientras que las restricciones lo serán desde la perspectiva de la razonabilidad o proporcionalidad de la medida, atendiendo a las mencionadas finalidades.

De manera similar se pronunció la Primera Sala del Alto Tribunal, mediante la jurisprudencia 1ª./J. 103/2009, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 108, cuyo contenido es el siguiente:

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. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Realizando un análisis integral podemos concluir, que los pagos efectuados por el patrón a sus trabajadores representan un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social y de omitir tal gasto se pone en riesgo la obtención del ingreso, lo que afecta en la determinación de la capacidad contributiva real del contribuyente. Esto es, se debe reconocer la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio para la consecución de los fines de la empresa como para la generación de los ingresos, lo que conllevaría a una mayor contribución al gasto público.

## **Deducciones Estructurales**

Desarrollando los mismos conceptos, la Primera Sala del Máximo Tribunal, diferenció las deducciones estructurales de las no estructurales, y ha sostenido que las citadas en primer término son 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; por tanto, dentro de este rubro se ubican aquellas que 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.

Al respecto, es importante señalar que los preceptos legales que reconocen las deducciones estructurales son normas que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función; se dirigen a coadyuvar a su funcionamiento y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, puesto que mediante su aplicación, el Estado deja de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso pero que materialmente no le corresponden.

Lo anterior es así, porque cuando se dejan de reconocer los gastos indispensables realizados por el contribuyente para producir el ingreso, se lesiona la capacidad contributiva de éste, puesto que se grava una riqueza que no existe; en consecuencia, debe atenderse a la vinculación innegable que existe entre cierto tipo de erogación hecha por el patrón y el incremento obtenido en sus ingresos, pues de no realizar la erogación se tendría que suspender las actividades o necesariamente éstas disminuirían, por lo que para ajustar la carga tributaria a las condiciones reales de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, debe permitir la deducción de esos gastos.

Por lo que el reconocimiento del legislador, de esas deducciones en la mecánica del gravamen, no significa que se disminuya indebidamente la base del mismo, sino que los ingresos fiscales que en caso de no reconocer las deducciones hubiese obtenido el Estado, dada la determinación de una mayor base gravable, materialmente no le corresponden a este último por no reflejar la capacidad contributiva real del causante.

Lo anterior, en contraposición a las deducciones no estructurales, que son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta, pero que tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales o pretenden obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal o de carácter extrafiscal.

Lo precisado con antelación se establece en la jurisprudencia 1ª./J. 15/2011, definida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 170, de rubro y texto siguientes:

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.

En dicho contexto, las erogaciones materia de la porción normativa analizada, han de ser ubicadas en la primera de las categorías referidas –gastos indispensables y, por tanto, deducciones estructurales- conforme a lo que enseguida se expone.

El artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, establece que “el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo” y el diverso 84 del mismo ordenamiento dispone que “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.”

El precepto legal citado en segundo término fue interpretado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 94/2001-SS, en donde de manera total sostuvo que en términos del artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, 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 de manera ordinaria y permanente, es decir, todo aquello que habitualmente se suma a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre.

Por ello, se debe sostener que para que las empresas, entendidas como personas morales o personas físicas con actividades empresariales, lleven a cabo su objeto social o actividad productiva, es necesario que cuenten con trabajadores que coadyuven a alcanzar los fines de su actividad, a quienes debe retribuírseles por su trabajo; sin embargo, esa retribución que eroga el patrón –salario- no comprende únicamente los pagos en

efectivo por cuota diaria, sino todos aquellos rubros que fueron referidos con antelación, y que prevé el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo; en tal virtud, y toda vez que la generación de ingresos para los patrones, implica la indispensable conjunción de capital y trabajo, las erogaciones que realiza el patrón en cualquiera de los rubros comprendidos en el mencionado concepto amplio de salario, son estrictamente indispensables para la generación del ingreso gravado, objeto del tributo.

En este tenor, cabe señalar que la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 8º dispone que trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado; en ese sentido, conviene recordar el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual enlista los ingresos respecto de los cuales, las personas físicas –entre las cuales se encuentran conforme a la definición legal antes citada los trabajadores- no pagarán el citado tributo.

En ese sentido, existen diversas erogaciones, como son aquellos conceptos que integran el salario entendido en su sentido amplio, previamente expuesto, las cuales el patrón está obligado a efectuar a favor del trabajador, ya sea en cumplimiento a un mandato legal expreso, o bien en virtud de un contrato individual, un contrato colectivo o un contrato ley, o incluso aquellas derivadas de la costumbre.

Por tanto, el legislador debe reconocer ese tipo de gastos o erogaciones como deducibles, puesto que revisten la característica de indispensables, dado que, como ya se precisó, la capacidad contributiva real del patrón se denota una vez que ha disminuido de sus ingresos los gastos estrictamente indispensables realizados para la generación del ingreso.

En este tenor, el artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone que las deducciones autorizadas en el Título II de la citada ley, deben cubrir el requisito de ser erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Al respecto conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- a) Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- b) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- c) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- d) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas;
- e) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

De lo anterior se colige que todos aquellos pagos realizados por el patrón a favor de sus trabajadores con motivo de su relación laboral, ya sea en cumplimiento a un mandato legal expreso, en virtud de un contrato

individual, un contrato colectivo un contrato ley, o incluso aquellos derivados de la costumbre, deben entenderse como indispensables para que cumplimente en forma cabal sus actividades y lleve a cabo su objeto social, pues de no hacerlo, podría tener como consecuencia la suspensión de actividades de la empresa o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

En tal virtud, las erogaciones realizadas por el patrón como contraprestación del servicio personal subordinado que prestan los trabajadores, y que integran el mencionado concepto amplio de salario, ya sean las efectuadas por mandato legal, contrato individual, contrato colectivo o contrato ley, o incluso aquellas derivadas de la costumbre, que a su vez representen ingresos exentos para estos últimos, a las cuales alude la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, revisten la característica de indispensables y, por tanto, deben ser reconocidas con tal carácter para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta.

Es aplicable al respecto, de manera analógica, la jurisprudencia P./J. 130/2006, definida por el Pleno del Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 6, de contenido siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto, 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, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, en virtud de que el numeral 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2003, obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva.

En efecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que la inconstitucionalidad de la referida norma tributaria deriva del hecho de que el legislador haya vinculado la "generalidad" en la erogación del concepto -y, por ende, la procedencia de su deducción-, sujetándola a que se cumplan ciertos requisitos relativos a la manera en que se formalice la relación laboral, a las condiciones en la que se presta el servicio, o bien, dependiendo del monto correspondiente al salario mínimo general aplicable, así como aludiendo al comparativo que pueda efectuarse entre dos grupos diversos de trabajadores, es decir, atendiendo a elementos ajenos a la capacidad contributiva; de ahí que la desproporcionalidad de la deducción impugnada sea evidente. De igual forma, es desproporcional toda vez que el hecho de que los gastos de previsión social excedan o no de diez veces el salario mínimo general del área geográfica, no es un factor al advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva, propiciándose, por lo mismo, que la tasa sea aplicada sobre una utilidad mayor en aquellos casos en los que los causantes no pudieron hacer la deducción, a diferencia de los que sí pudieron efectuarla, pues en este aspecto el pago respectivo no se encontrará en proporción a la capacidad contributiva, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, el área geográfica -para determinar el salario mínimo- y la sindicalización o no de los trabajadores.

De la apreciación analógica del criterio invocado se deduce que los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, esto es, 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, es decir, todo aquello que habitualmente se sume a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre, deben ser reconocidos como estrictamente indispensables.

De lo contrario, se estaría obligando al patrón a contribuir al gasto público conforme a una situación que no refleja su real y objetiva capacidad contributiva, pues para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, partiría de una utilidad ficticia, toda vez que el desconocimiento de aquellos gastos estrictamente indispensables para la generación del ingreso trascienden a la base sobre la cual debe tributar.

Pues el hecho de que el salario –en sentido amplio- que perciben los trabajadores, constituya un ingreso exento para estos últimos, es un elemento ajeno a la capacidad contributiva del patrón y ello impacta de manera negativa su potencialidad real de contribuir al gasto público.

## **Razonabilidad de la medida**

A mayor abundamiento, con independencia que conforme hasta lo aquí razonado la limitante que prevé el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, también se analizara bajo la perspectiva de la razonabilidad de la medida.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 41/2005, estableció que cuando se plantea la existencia de una medida legislativa que provocaría una vulneración a los derechos de los gobernados, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar la proporcionalidad de la medida frente a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma; es decir, si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una vulneración injustificada a los derechos de los gobernados.

En este sentido, el juicio de razonabilidad es susceptible de ser aplicado en el análisis de la constitucionalidad de una medida normativa, que el caso que nos ocupa corresponde a la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que se trata de un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra.

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que en el diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con libertad de configuración, pero esa libertad no es absoluta, sino que está limitada por el respeto a los principios constitucionales, entre ellos, el de proporcionalidad tributaria.

Es decir, que la libertad que se reconoce al legislador en la configuración del sistema tributario es amplia, más no ilimitada, y los límites consisten en los principios constitucionales que rigen la materia.

Ahora bien, el Pleno del Máximo Tribunal al resolver la acción de inconstitucionalidad 2/2010 sostuvo que la razonabilidad de la medida consiste en la congruencia que debe existir entre la motivación y proporcionalidad, esto es, el principio de razonabilidad implica necesariamente que cuando los actos legislativos trasciendan a la esfera jurídica de los gobernados a través de las normas, sean proporcionales al efecto que se causa.

Por lo que la actividad del legislador debe verse justificada por los hechos y las circunstancias que le han dado origen, y por la necesidad de salvaguardar el interés público; asimismo, debe ser proporcional con los fines que se pretende, de tal modo que se procure equilibrio entre el interés público y el privado, entre los

derechos individuales y los de la sociedad; en tal sentido, el legislador está obligado a cumplir con el principio de razonabilidad objetiva, lo que habrá de verse reflejado en la motivación expuesta en los actos que emitan.

## **Simetría fiscal**

Conviene resaltar que la medida en cuestión pretende eliminar la asimetría fiscal, asumiendo que debe existir un equilibrio entre ingresos y gastos; que la operación normal de un sistema de impuesto sobre la renta es que un pago efectuado sea deducible para el contribuyente que lo realiza y acumulable para el contribuyente que lo recibe, lo que se traduce en simetría fiscal, pues provoca que un contribuyente vea disminuida su base imponible en la misma medida en que el otro la ve incrementada; de otro modo, si se permite, por ejemplo, que el patrón deduzca los gastos que son exentos para el trabajador, se vulnera la simetría fiscal, toda vez que ninguna de las partes contribuye al gasto público.

Al respecto, es importante precisar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 1134/2009, consideró en lo que interesa, lo siguiente:

- Que la simetría fiscal se refiere al equilibrio que debe existir entre ingresos y gastos, y se traduce en que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que realiza el pago que genera el reconocimiento del ingreso, le debe corresponder una deducción.
- Que la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes al nivel de los ingresos y las deducciones; marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción.
- Que no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal como condición que traiga consigo una violación a la garantía de legalidad tributaria.
- Que el concepto de simetría fiscal resulta útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos.
- Que la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental; la simetría o asimetría fiscal no aporta elementos para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal.

Las consideraciones anteriores dieron lugar a la tesis P.LXXVII/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 67, cuyo rubro y texto a la letra dicen:

SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

En este tenor, tal como lo sostuvo el Alto Tribunal, la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la porción normativa ahora analizada no proviene de la simetría o asimetría fiscal, sino que deriva de la violación o no, a alguno de los principios contenidos en la Carta Magna, en materia tributaria, como en el caso lo es el principio de proporcionalidad tributaria.

## **Derecho al Mínimo Vital**

Cabe reiterar que el sistema tributario, para cumplir su objetivo (cubrir el gasto público) se integra por diversas normas, correspondiéndole al legislativo federal la emisión de las mismas, el cual para llevar a cabo esta función tiene un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado- que permite establecer el régimen legal de los gravámenes, por lo que los supuestos a los recurre el legislador para fundamentar las hipótesis normativas deben respetar los principios constitucionales; en ese sentido, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe constreñirse a verificar si la medida adoptada por el legislador para

establecer la limitante en la deducción de los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, respeta el parámetro más bajo en el cual no puede penetrar la tributación, mismo que corresponde al mínimo existencial o mínimo vital, que permite la subsistencia del causante, y no rebasa el parámetro más alto, esto es, la no confiscatoriedad del gravamen, entendida como el que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la riqueza, de que deriva la obligación tributaria.

La Primera Sala del Alto Tribunal se ha referido a la existencia del derecho al mínimo vital como un límite para el legislador tributario en la imposición de tributos; por su parte, la Segunda Sala determinó que el legislador ordinario no puede imponer contribuciones a quienes perciben el salario mínimo, como retribución apenas suficiente para cubrir sus necesidades.

En ese tenor, el derecho al mínimo vital trasciende incluso a la materia tributaria, pues impacta a todas las medidas que el Estado debe adoptar para garantizar las condiciones mínimas de subsistencia de los gobernados, que son el presupuesto de los demás derechos que consagra la Ley Fundamental.

En tal virtud, el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa que exclusivamente tenga implicaciones en términos del derecho tributario, sino que incumbe a todo el Estado; simplemente, en lo que se refiere a la materia fiscal, dicho derecho se puede apreciar dentro de las medidas de carácter negativo a las cuales debe someter su criterio el legislador tributario, en tanto debe abstenerse de afectar a las personas a tal grado, que no les permita disponer de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente.

Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique el riesgo de dejar a la persona sin medios para subsistir.

El derecho al mínimo vital representa la consecuencia del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que sólo puede ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de la fuente generadora de riqueza.

Lo anterior tiene sustento en la tesis P. VIII/2013 (9ª.) sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada el trece de diciembre de dos mil trece, a las trece horas con veinte minutos en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro I, Tomo I, diciembre de 2013, página 138, que es del tenor siguiente:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA. Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación

del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.

En ese sentido, es importante precisar que la medida adoptada por el legislador al emitir la porción normativa que se analiza no es razonable al impedir que los patrones deduzcan la totalidad de los pagos que realicen a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, toda vez que al no proteger el legislador el derecho al mínimo vital, la fuente de riqueza sufre una afectación directa e inmediata, lo que conlleva por sí mismo la erosión de la capacidad contributiva del patrón, y además desincentiva el otorgamiento de prestaciones a sus trabajadores, que pudieran representar para estos últimos el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

## Conclusiones

La medida adoptada por el legislador consistente en la limitante para deducir los pagos realizados por el patrón a los trabajadores que a su vez representen ingresos exentos para el empleado, referida en el artículo 28 facción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, no es razonable, pues si bien el objetivo de la misma es recuperar la base del impuesto sobre la renta, a efecto de obtener recursos necesarios para cubrir los gastos públicos, no podemos dejar de lado ciertos elementos a saber que concluyen en la siguiente categorización y demuestran la inconstitucionalidad de la norma:

1. Principio de proporcionalidad tributaria
2. Gastos estrictamente indispensables
3. Deduciones estructurales
4. Razonabilidad de la medida
5. Simetría fiscal
6. Derecho al mínimo vital

El principio de proporcionalidad tributaria, uno de los componentes que consagran los principios que rigen el sistema tributario en nuestro país, por lo que el hecho de que las erogaciones efectuadas por el patrón a sus trabajadores con motivo del servicio personal subordinado que le prestan sean no deducibles, por el hecho de representar ingresos exentos para aquellos, es un elemento ajeno a la capacidad contributiva del patrón, que impacta de manera negativa en su potencialidad real de contribuir al gasto público.

Esto seguido de ser un gasto estrictamente indispensable, uno de los requisitos primordiales para realizar la deducción de erogaciones en materia de Impuesto Sobre la Renta y que en el caso que nos ocupa, sin la fuerza de trabajo no podrían llevarse a cabo los fines de la actividad del contribuyente y por ende, de no realizarse el pago de salario a los trabajadores se pone en riesgo la obtención del ingreso, lo que lleva de nuevo a que no exista una real capacidad contributiva, pues al no reconocerse dichas erogaciones trae como consecuencia un pago de impuesto sobre una base gravable mayor.

Los preceptos legales reconocen las deducciones estructurales como normas que coadyuvan el funcionamiento del tributo, cuando se dejan de reconocer los gastos indispensables realizados por el contribuyente para la obtención del ingreso, se flagela la capacidad contributiva de éste y se grava una riqueza que no existe.

La razonabilidad de la medida se aplica en el análisis de la medida normativa que nos ocupa, debiendo existir congruencia entre la motivación y la proporcionalidad, procurando un equilibrio entre el interés público y el privado, de tal manera que si se establece la existencia de una norma legislativa que provoca una afectación a los derechos de los contribuyentes, es necesario que la disposición sea justificada razonablemente. Por su parte la simetría fiscal asume que debe existir un equilibrio entre ingresos y gastos, provocando que un contribuyente vea disminuida su base imponible en la misma medida en que el otro la ve incrementada, por lo que los dos conceptos anteriores no explican la razón de que un ingreso que es exento para los trabajadores deba gravarse al patrón, en virtud de que ello afectaría directamente el patrimonio del causante o la fuente de la riqueza de la que deriva la obligación tributaria y como consecuencia, los patrones se verían obligados a disminuir o suspender sus actividades; en tales condiciones, no se justifica la razonabilidad de la medida ni la simetría fiscal que tomó el legislador.

De igual manera, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida adoptada es idónea, si es necesaria y si no daña la capacidad contributiva de los contribuyentes; en este sentido, la justificación de la medida pierde fuerza, pues para la mecánica del impuesto sobre la renta introduce un elemento ajeno, como lo es el relativo a que el ingreso correlativo sea gravado o no, cuestión que de ningún modo debe incidir en la apreciación de la capacidad contributiva del patrón.

Por último se ha referido el derecho al mínimo vital como un límite para el legislador en la imposición de tributos, trascendiendo incluso el ámbito tributario, pues el Estado debe garantizar condiciones mínimas de subsistencia de los gobernados. Al establecer la limitante en la deducción de los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, el legislador no respeta el parámetro que permite la subsistencia del causante, toda vez que la fuente de riqueza sufre una afectación directa e inmediatamente vulnera la capacidad contributiva de patrón, aunado a una desincentiva en el otorgamiento de prestaciones a los trabajadores.

Atendiendo a todos los argumentos antes expuestos concluimos en la categorización de 6 elementos esenciales que demuestran la inconstitucionalidad del precepto mencionado.

## Referencias

- Arteaga Nava, E. (2009). *Derecho Constitucional*. México: Oxford University Press.
- Austin Millán, T. (29 de Febrero de 2008). Metodología de la Investigación. Recuperado el 22 de Abril de 2015, de <https://metodoinvestigacion.wordpress.com/2008/02/29/investigacion-cualitativa/>
- Burgoa Orihuela, I. (2009). *Las Garantías Individuales*. México: Porrúa.
- Domínguez Crespo, C. A. (2008). *Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica*. México: Porrúa.
- Fernández Martínez, R.J. (2000). *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill/Interamericana Editores.
- Flores Zavala, E. (2004). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa.
- Jurisprudencia Actos Privativos y Actos de Molestia. Origen y Efectos de la Distinción., P./J. 40/96 (Pleno de la SCJN Julio de 1996).
- Jurisprudencia Audiencia, Garantía de, en Materia Impositiva. No es necesario que sea previa. (Pleno de la SCJN).
- Jurisprudencia Audiencia, Garantía de. Obligaciones del Poder Legislativo frente a los Particulares (Pleno de la SCJN).
- Jurisprudencia Capacidad Contributiva. Consiste en la Potencialidad Real de Contribuir a los Gastos Públicos., P./J. 109/99 (Pleno de la SCJN Noviembre de 1999).
- Jurisprudencia 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., 1ª./J. 103/2009 (Primera Sala de la SCJN Diciembre de 2009).
- Jurisprudencia Deducciones Estructurales y No Estructurales. Razones que Pueden Justificar su Incorporación en el Diseño Normativo del Cálculo del Impuesto Sobre la Renta., 1ª./J. 15/2011 (Primera Sala de la SCJN Febrero de 2011).
- Jurisprudencia Derecho al Mínimo Vital. Sus Alcances en Materia Tributaria., P.VIII/2013 (9ª.) (Pleno de la SCJN Diciembre de 2013).
- Jurisprudencia Equidad Tributaria. Sus Elementos, P./J. 41/97 (Pleno de la SCJN Junio de 1997).
- Jurisprudencia Fines Extrafiscales. Corresponde al Órgano Legislativo Justificarlos Expresamente en el Proceso de Creación de las Contribuciones., 1a./J. 46/2005 (Primera Sala de la SCJN Mayo de 2005).

Jurisprudencia Gasto Público. El Principio de Justicia Fiscal Relativo Garantiza que la Recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales., P./J. 15/2009 (Pleno de la SCJN Abril de 2009).

Jurisprudencia Proporcionalidad Tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes., P./J. 10/2003 (Pleno de la SCJN Mayo de 2003).

Jurisprudencia Proporcionalidad Tributaria. Para determinar si una contribución cumple con ese principio, es necesario atender a su naturaleza para establecer las formas como se manifiesta la capacidad contributiva., P./J. 2/2009 (Pleno de la SCJN Abril de 2009).

Jurisprudencia Renta. El Artículo 31, Fracción XII, de la Ley del Impuesto Relativo, al Limitar la Deducción de los Gastos de Previsión Social, Viola el Principio de Proporcionalidad Tributaria (Legislación Vigente a Partir del 1° de Enero de 2003), P./J. 130/2006 (Pleno de la SCJN Noviembre de 2006).

Jurisprudencia Retroactividad de las Leyes. Su Determinación conforme a la Teoría de los Componentes de la Norma., P./J. 123/2001 (Pleno de la SCJN Octubre de 2001).

Jurisprudencia Simetría Fiscal. No es una Garantía Constitucional y su Ausencia no Provoca Necesaria y Automáticamente una Transgresión al Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos., P.LXXVII/2010 (Pleno de la SCJN Enero de 2011).

Martínez Sánchez, F. (2002). *La Jurisprudencia en Materia de Inconstitucionalidad de Leyes*. México: Porrúa

Osornio Corres, F. J. (1992). *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*. México: UNAM.

Ossorio, M. (s.f.). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Guatemala.

Ríos Granados, G. (2009). *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa.

Ríos Granados, G. (2009). *Notas Sobre Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa.

Rodríguez Lobato, R. (2009). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.

Romero Chavez, C. (s.f.). Scribd. Recuperado el 22 de Abril de 2015, de <https://es.scribd.com/doc/37251971/categorizacion-en-Investigacion-cualitativa>

Tena Ramírez, F. (2007). *Derecho Constitucional Mexicano*. México: Porrúa.

Tesis Gasto Público, 2a IX/2005 (Segunda Sala de la SCJN Enero de 2005).