



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

**“Reforma al Artículo 28 Fracción XXX: Inconstitucionalidad en su
implementación y su impacto en la determinación de la base
gravable”**

T e s i s

Que para optar por el grado de:

Maestra en Administración

Presenta:

Diana Crystell González Puebla

Tutor:

Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo
Facultad de Contaduría y Administración

Ciudad de México, noviembre de 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPITULO 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO.	8
1.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	8
1.1.1. Concepto	10
1.1.2. Gasto Público	15
1.1.3. Ingreso Público	18
1.2. PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE LEYES.	20
1.2.1 Elaboración de las leyes fiscales	20
1.2.1.1. Iniciativa de Ley.	21
1.2.1.2. Discusión y aprobación.	23
1.2.1.3. Promulgación y Publicación.	30
1.3. MÉXICO Y SU ACTUAL POLÍTICA FISCAL	34
1.3.1. La reforma fiscal 2014.	34
1.3.2. La recaudación en México.	41
CAPÍTULO 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.	45
2.1 PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.	45
2.2 LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL.	57
2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	65
2.3.1. Principio de Proporcionalidad	67
2.3.1.1. Capacidad Económica	70
2.3.1.2. Capacidad Contributiva	72
2.4. PRINCIPIOS DE POLÍTICA	79
2.4.1. Simetría Fiscal	79
CAPITULO 3. LAS PRESTACIONES LABORALES	83
3.1. PRESTACIONES DE LEY	88
3.1.1. Prima Dominical	89
3.1.2. Prima de Antigüedad	91
3.1.3. Vacaciones y Prima Vacacional	92
3.1.4. Aguinaldo	94
3.1.5. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	95
3.1.6. Tiempo extraordinario.	101
3.1.7. Prestación de servicios que se realizan en los días de descanso.	104
3.2. PRESTACIONES CONTRACTUALES.	105
3.2.1. Indemnizaciones por riesgo de trabajo y enfermedades.	105
3.2.2. Prestaciones de previsión social.	108
3.2.2. Reembolso de gastos médicos y de funeral.	111
3.2.3. Fondo de ahorro	111
3.2.4. Vales de despensa.	111

CAPITULO 4. DEDUCCIÓN APLICABLE POR LOS INGRESOS REMUNERATIVOS OTORGADOS A LOS TRABAJADORES QUE ESTÁN TOTAL O PARCIALMENTE EXENTOS Y SU IMPACTO EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	113
4.1. ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	113
4.2.1. Ingresos.	123
4.2.2. Deducciones.	125
4.2.3. Determinación de la base gravable de las personas morales.	128
4.2.4. Caso práctico	130
4.2.4.1. Planteamiento:	130
4.2.4.2. Desarrollo:	131
4.2.4.3. Conclusión	133
CAPITULO V. EL TEST DE PROPORCIONALIDAD Y LA COLISIÓN DE PRINCIPIOS.	134
5.1. TEST DE PROPORCIONALIDAD.	135
5.2. SUB-PRINCIPIOS.	136
5.2.1. Propósito Legítimo.	136
5.2.2. Idoneidad.	137
5.2.3. Necesidad.	137
5.2.4. Proporcionalidad en sentido estricto.	138
5.3. ARGUMENTO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA AUTORIDAD.	140
CONCLUSIONES	145
BIBLIOGRAFÍA	147

INTRODUCCIÓN

- a) Antecedentes del problema a investigar. Las leyes fiscales en nuestro país se han caracterizado por sus numerosas reformas, las cuales tienen como principal objetivo establecer disposiciones que permitan una mayor recaudación. Así, en materia de deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta existen diversas limitaciones y prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, que en algunos casos no se justifican y representan problemas a las empresas para llevar a cabo sus operaciones, debido a que se trata de gastos que son indispensables para realizar sus actividades y que la ley no les permite deducir parcial o totalmente. Por lo que es de vital importancia el analizar que los procedimientos que se lleven a cabo para su aplicación sean apegados a los principios que se desprenden de nuestra Constitución. La importancia de este estudio radica en demostrar que la limitante transgrede el principio de proporcionalidad contenido en la Constitución, además de analizar los efectos negativos que representa esta disposición para los contribuyentes.
- b) Problema a investigar. La afectación a los derechos patrimoniales de los contribuyentes personas morales a causa de la disposición emitida por el Congreso al limitar la deducción de pagos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores, en el artículo 28- XXX LISR.
- c) Objetivos.

General. - Determinar si el artículo 28, fracción XXX, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al limitar la deducción de los pagos efectuados por las personas morales que, a su vez, son ingresos exentos para el trabajador; transgrede el principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Específicos:

- I. Examinar el efecto redistributivo como resultado de la carga fiscal acontecida en la reforma fiscal de 2014 y su impacto en las finanzas públicas, por lo que resulta indispensable adentrarnos en el estudio de la actividad financiera del Estado.
 - II. Identificar los principios constitucionales y de política que son afectados.
 - III. Conocer las prestaciones laborales que surgen de la relación laboral existente entre el patrón- trabajador.
 - IV. Determinar si la disposición emitida por el Congreso, limita algún derecho estipulado en la Constitución, además de los efectos en la determinación de la base gravable que representa esta disposición para los contribuyentes.
 - V. Analizar el argumento de Constitucionalidad de la medida legislativa; para determinar si la afectación o daño a los derechos patrimoniales del contribuyente encuentra justificación con las exigencias de un propósito legítimo, idóneo, necesario, y proporcional en sentido estricto.
- d) Pregunta de investigación. ¿La implementación y aplicación de esta limitante en la deducción, transgrede el principio de proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 de nuestra constitución al grado de considerarla inconstitucional?
- e) Hipótesis. El artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad al no permitir la deducibilidad del total de las erogaciones que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores, toda vez que el efecto de esta limitante en la determinación de la base gravable no muestra su auténtica capacidad contributiva, tributando así, en base a una carga impositiva excesiva.

f) Metodología. Para el tratamiento de las cuestiones antes mencionadas, se utilizó como herramienta primordial, la consulta de diferentes sitios web, material expuesto en bibliotecas físicas y virtuales de la Universidad Nacional Autónoma de México, documentos especializados en las áreas de derecho, financiera y económica. Como ya es sabido, en México el poder Ejecutivo presenta al Congreso de la Unión el paquete económico, el cual forma parte de las fuentes formales del derecho por lo que buscando entender las causas que dieron origen a la reforma de 2014, en específico al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se utilizó la exposición de motivos, el plan nacional de desarrollo; así como la consulta en el Diario Oficial de la Federación de las diversas disposiciones aplicables a la materia fiscal tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación. Dicho análisis es fundamental, pues en materia de impuestos estas leyes nos establecen la forma en que el Estado recauda recursos y como los aplica, así como la forma en que el contribuyente debe contribuir al gasto público.

La investigación, consistirá en evaluar el impacto que dicha limitante ejerce en la determinación de la base gravable, donde se analizará si dicha disposición transgrede el principio constitucional de proporcionalidad. Para lo cual se presenta un caso práctico en el que se realiza una comparación de la determinación del impuesto de las personas morales de los ejercicios fiscales 2013 y 2016, para poder determinar las consecuencias y efectos que se generan.

g) Tipo de estudio.

Descriptivo. Plantea explicar si la implementación de la limitate a las deducciones transgrede el principio de proporcionalidad afectando el patrimonio de las personas morales.

Comparativo. Busca determinar el impacto que sufre la base gravable en la determinación del impuesto sobre la renta de los años 2013 y 2016.

Retrospectivo. La información utilizada corresponde a los años 2013 y 2016.

Este trabajo de investigación contempla cinco capítulos:

En el primer capítulo se abordara el estudio de las políticas públicas; la actividad financiera del Estado, como facultad exclusiva del Poder Ejecutivo para recaudar contribuciones, administrarlas y asignarlas para el sostenimiento de los gastos públicos; y el análisis de los ingresos tributarios para determinar si las reformas implementadas han logrado resarcir el costo que implicaba la deducción de los pagos que son ingresos exentos de los trabajadores, lo que determinara si el problema deriva de la falta de recaudación o de administración por parte del Estado.

En el segundo capítulo hablaremos de los principios constitucionales, los cuales representan las guías supremas de las normas que integran el ordenamiento fiscal, y que se deben respetar en todo momento, ya que de no hacerlo asumirían carácter de Inconstitucionalidad y, por tanto, carecerían de validez jurídica. Por lo que es indispensable abocarnos de manera específica en el estudio del principio tributario de proporcionalidad que se desprende de nuestra Constitución, que determina no solo la actuación del Estado, sino que también brinda protección a los derechos del contribuyente, permitiendo que tribute en razón a su capacidad contributiva.

En el tercer capítulo hablaremos de las prestaciones laborales: prestaciones de ley y prestaciones contractuales. Las prestaciones de ley que establece la constitución en su artículo 23 apartado A y la Ley Federal del Trabajo, en las que su otorgamiento resulta obligatorio para el patrón desde el momento en que surge la relación laboral; y las prestaciones contractuales que de manera voluntaria son otorgadas a los trabajadores, tal es el caso de la previsión social.

En el cuarto capítulo se examinará si la limitante en la deducción encuentra sustento constitucional, para lo cual, mediante la presentación de un caso práctico se determinará el efecto que esta norma tiene sobre la base gravable y, por ende, en la capacidad contributiva del contribuyente.

El capítulo quinto, será un estudio de los derechos que se afectan con la implementación de esta medida, mediante la aplicación del test de proporcionalidad y la ponderación de los derechos afectados. Para ello resulta trascendente analizar la sentencia que determina la constitucionalidad de la norma, para determinar si la medida adoptada es proporcional al fin que persigue, o si, por el contrario, la medida resulta desproporcional y por tanto inconstitucional.

CAPITULO 1

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO.

1.1. La Actividad Financiera del Estado.

El Estado como grupo social busca satisfacer las necesidades públicas – ya sean de defensa, seguridad interior u otras de carácter elemental como educación, salud o comunicación- que permitan el desarrollo integral de la población que lo conforma, lo que se logra mediante la aplicación de los recursos con que cuenta. Así, el Estado obtiene ingresos de diversas fuentes, ya sea por explotación de su patrimonio, por el ejercicio de actividades mercantiles, por endeudamiento interno y externo o a través de la tributación.

Dicha actividad que realiza el Estado y que justifica su existencia, se conoce como actividad financiera del Estado. La cual es atribuida como facultad exclusiva del Poder Ejecutivo para recaudar ingresos, administrarlos y asignarlos para el sostenimiento de los gastos públicos.

Para ejemplificar esta actividad, basta con señalar uno de los cambios acontecidos con la Reforma al Impuesto Sobre la Renta, con la promulgación de una nueva ley a partir de 2014, en la que se incorporó un precepto que desafortunadamente afecta a las empresas generadoras de empleo, en el que se establece expresamente cierta limitante. De acuerdo con lo previsto en el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, y que dicho factor será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior. Al respecto, en la exposición de motivos se argumentó que la reforma permitirá alcanzar un sistema de impuestos más simple,

con mayor potencial recaudatorio y progresivo. Además de basarse en tres ejes rectores:

- Restablecer el principio de simetría fiscal
- Recuperar la base gravable del Impuesto sobre la renta, y
- Debido a la ausencia de un impuesto de control del Impuesto sobre la Renta, dada la derogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Acorde con lo anterior, la política fiscal que se implementó evidentemente atiende a fines de índole recaudatorio, lo que permitirá al Estado incrementar los recursos para lograr sus objetivos.

Ahora bien, así como la sociedad exige que el Estado atienda a nuevas necesidades, es de esperarse que este requiera de fuentes adicionales de financiamiento o de la ampliación de las ya existentes para cumplir con sus fines. De lo que se hace notar que, al no ser el Estado autosuficiente requiera de la participación de los individuos que lo integran para financiar sus requerimientos; ejerciendo así su facultad de cobro de contribuciones.

Pero también es importante el análisis de los ingresos tributarios para determinar si la reforma implementada ha logrado resarcir el costo que implicaba la deducción total de los pagos que son ingresos exentos de los trabajadores, lo que determinara si el problema deriva de la falta de recaudación o de administración por parte del Estado.

Por lo que es importante conocer a detalle la Actividad Financiera del Estado, desde la obtención hasta la aplicación de los recursos de que dispone para la consecución de sus fines.

1.1.1. Concepto

La actividad financiera del Estado, es entendida como aquella que busca la obtención y aplicación de los recursos necesarios para solventar los gastos públicos. Así, constituyen manifestaciones fundamentales de esta actividad, los ingresos, los gastos y la administración de los mismos.

Esta actividad ha sido definida por Joaquín B. Ortega como “la actividad que desarrolla el Estado, con objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”¹

Señalamos entonces que la actividad financiera es ejercida por el Estado que, en cuanto tal, implica la recaudación de ingresos, su administración y la realización de los mismos para atender las necesidades públicas.

Según Héctor Villegas² cuando el Estado efectúa gastos públicos, como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos públicos provenientes de sus recursos, desarrolla un tipo de actividad que se denomina actividad financiera.

Esta actividad tiene una importancia primordial en el Estado, que como todo grupo social tiene objetivos que cumplir, para lo cual necesita realizar ciertos gastos y obtener ingresos con los que pueda financiarlos. De donde resulta que la actividad financiera del Estado, está encaminada a la obtención de ingresos y realización de los gastos con los que pueda satisfacer las necesidades de la población.

Adicionalmente, Doricela Cerecedo Mabarak menciona que los ingresos y los gastos públicos, forman en la actualidad una parte muy importante de la política

¹Citado por De la Garza, Sergio Francisco., Derecho financiero mexicano, México, Ed. Porrúa (28ª. Edición.),2010, p.5.

²Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De Palma,1994, p. 6.

económica de los Estados modernos que, como tal, el conjunto de estas acciones para obtener los ingresos públicos y ejercer el gasto recibe el nombre de actividad financiera.³

Por lo que resulta importante que el Estado identifique las necesidades públicas que se pretenden satisfacer en determinado periodo, para que se puedan establecer los gastos públicos que se efectuaran y los medios adecuados para la obtención de ingresos que permitan sufragarlos.

De las definiciones anteriores se pueden deducir las áreas más importantes de la estructura de la actividad financiera del Estado:

1. La obtención de ingresos; los cuales pueden afluir al Estado a través de la explotación de su patrimonio, de la contratación de empréstitos y de la recaudación de contribuciones.
2. La gestión y administración de los recursos; y
3. La aplicación de los mismos para el sostenimiento del gasto público.

Sin embargo, para que el Estado lleve a cabo esta actividad requiere de la existencia de normas que lo regulen, y es precisamente lo que estudia el derecho financiero. El cual es definido por De la Garza, de la siguiente manera:

“El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber. En el establecimiento de los tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del

³Cerecedo Mabarak, Doricela., Derecho Financiero Público, México, Ed. Mc Graw Hill 2ª ed., 2000, p.6.

estado o entre dichos órganos y los particulares ya sean deudores o acreedores del Estado”⁴

De ahí que el derecho financiero tiene la función de regular mediante normas la actividad a través de la cual el Estado se procura de los recursos necesarios para satisfacer necesidades públicas.

Al respecto, Pugliese⁵ señala una definición más completa del derecho financiero, haciendo mención a éste como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que se derivan de la aplicación de esas normas.

De todo lo antes dicho, se concluye que el objeto del derecho financiero es precisamente el estudio de las normas que regulan los recursos económicos que el estado emplea para el cumplimiento de sus fines, así como los procedimientos para la percepción de ingresos y la erogación de los mismos. Que como tal implica regular el modo de explotación de la riqueza y patrimonio del que disponen los particulares para determinar las fuentes adecuadas de financiamiento del gasto, todo esto para cumplir con el fin del estado, que es el bienestar económico y social con justicia y libertad.

Al respecto, Sainz de Bujanda señala lo siguiente:

“Pues bien, la libertad y la propiedad han sido –tal vez lo sean siempre- los dos grandes temas entorno a los que se ha polarizado el plan de vida que

⁴De la Garza, Sergio Francisco, óp. cit. p. 7

⁵Pugliese, Mario., Instituciones de Derecho Financiero, México, Ed. Porrúa, 2ª ed., 1976, p.154.

late en el seno de toda organización política y que configura su sistema de instituciones. Apurando aún más los conceptos, casi se podría decir que el tema de la libertad encierra en su seno el de la propiedad, ya que ésta, en esencia, no hace sino dibujar el contenido y los límites de la libertad económica del hombre. Por eso, el Derecho financiero, estrechamente ligado a las formas de propiedad y a los modos, individuales y sociales, de explotación de la riqueza, refleja, tal vez con mayor intensidad que cualquier otra parcela del ordenamiento, la aspiración de hacer económicamente posible el cumplimiento de los fines que el ideal de vida de la comunidad señala a la organización política.”⁶

Así, el derecho financiero tiene como objeto de estudio a la actividad financiera, actividad que se desenvuelve en la búsqueda y empleo de los recursos necesarios para solventar las necesidades públicas. La cual se integra por dos elementos indispensables que le permiten lograr sus fines: ingresos y gastos públicos.

Por lo tanto, la relación existente entre ingreso y gasto se manifiesta en las contribuciones y el deber general estipulado en la Constitución. En la que los mexicanos nos obligamos a aportar parte de nuestro patrimonio al Estado para que cumpla con sus fines. Tal como se establece en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

⁶ Sáinz de Bujanda, Fernando., Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el período helenístico, Prólogo: Sáinz Moreno Javier, Introducción: Fernández de Bujánda, Antonio, Madrid, Ed. Dykinson, S.L., 2012, p.10.

Todo lo anterior se refuerza con lo expuesto por De la Garza⁷ al mencionar que el derecho financiero comprende tres momentos de la actividad financiera. El primero se refiere al establecimiento de los tributos y a la obtención de varias clases de recursos, el segundo a la gestión y manejo de los bienes patrimoniales del Estado, y el tercero a la erogación de los recursos o gasto público. Así, el derecho fiscal en relación con el financiero estudia sólo uno de los tres momentos de la actividad financiera, el relativo al establecimiento de los tributos. Por ello, Burgoa Toledo define al derecho fiscal como “una serie de normas encaminadas a regular las consecuencias de las libertades de los particulares. Esto es, dado A (causa) entonces se produce B (consecuencia), pues es aquí –precisamente- en donde la norma fiscal ejerce su función, ya que grava las consecuencias de las decisiones de los particulares”.⁸

En tal sentido, la obtención de los recursos públicos y su empleo para el sostenimiento del gasto, tienen una notable influencia en el ámbito fiscal y en la política económica⁹ que sigue cada estado. Destacando que la actividad financiera en la época actual no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola.¹⁰ Por lo que es importante el estudio del

⁷De la Garza, Sergio Francisco, óp. cit. p.17

⁸Burgoa Toledo, Carlos Alberto., La tributación y su constitucionalidad en México, México, Ed. Dofiscal Editores S.A. de C.V., 1ª edición., 2015, p. 45.

⁹ Doricela señala que la política económica tiene por objeto regular los fenómenos que se refieren a la producción, distribución, circulación o consumo de bienes. Sin embargo, otra característica importante de la moderna política económica es la que consiste en vincular estrechamente el sistema de los ingresos y gastos del Estado con las actividades económicas de los particulares, a fin de encontrar fuentes adecuadas para la obtención de ingresos públicos, al mismo tiempo que se procuran mayores y mejores beneficios sociales en el gasto que ejerce el Estado. Por tanto, la política económica o macroeconomía es la actividad que realizan los órganos públicos, y tienden a regir toda actividad económica que tenga por objeto alcanzar los grandes objetivos nacionales, que se resumen en la procuración del bienestar general y de la justicia social. Cerecedo Mabarak, Doricela., óp. cit., p.5.

¹⁰Mijangos Borja, María de la Luz., “Conceptos generales del derecho financiero”., En Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (Coord)., Derecho Financiero., México, Ed. Mc Graw Hill, 1997, p.1

gasto público y del ingreso que de manera simultánea se establece para financiarlo.

1.1.2. Gasto Público

El gasto público se conceptúa como el conjunto de erogaciones que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, cuyo propósito es cumplir los objetivos que el Estado se propone alcanzar durante un ejercicio fiscal.

Giuliani Fonrouge sostiene que “el gasto público es toda erogación en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales.”¹¹

La Constitución es muy clara al respecto, al establecer la relación existente entre la facultad que concede a la federación, a los Estados, a la Ciudad de México y a los municipios para participar de las contribuciones, con la finalidad de que los recursos recaudados se empleen para cubrir el gasto público.

Por lo que se determina que el gasto público destinado al pago de bienes y servicios para el desarrollo económico y social del Estado tiene como fuente primordial, como es común, a los ingresos que derivan principalmente de las contribuciones.

Al respecto Miguel Valdés¹² señala que para que un gasto se considere público es necesario que:

- a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados, y Municipios.

¹¹Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Buenos Aires, Ed. Porrúa, p. 211.

¹²Valdés Villarreal, Miguel., Reflexiones en asuntos de finanzas públicas, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XX., 2005, pp.71 y 72

- b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la unión, de los estados o del municipio.
- c) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos.

En tal sentido, el gasto público que se ejerce debiera permitir cumplir con las políticas públicas. Ya que el adecuado establecimiento del presupuesto entre los diversos sectores, permitirá que se cumplan de manera eficiente y eficaz los objetivos que el gobierno se propone alcanzar en determinado periodo.

Por lo que el Estado funge como un redistribuidor de riqueza, ya que puede determinar la dirección de los recursos con que cuenta; orientándolos hacia los problemas sociales más urgentes. Hoy en día, lo cierto es que el gasto público se sustenta en el hecho de que hay necesidades que satisfacer, sin embargo, los recursos con los que se cuenta son escasos. Por lo que es importante el uso adecuado de los recursos, para lograr el desarrollo económico y social del país.

Para lograrlo, los gastos públicos se deben establecer en un documento, con el fin de que adquieran certeza, orden y una adecuada regulación. Así pues, el presupuesto de egresos¹³, es el documento que contiene el plan general de los gastos que se pretenden realizar para atender las necesidades de la población y cumplir con los objetivos establecidos en las políticas públicas.

¹³Manuel González Oropeza y Enrique Quiroz Acosta hacen referencia a la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos de la siguiente manera: “Si bien el Presupuesto de Egresos no tiene el carácter de ley, es un instrumento jurídico oficial de aplicación general, obligatorio y abstracto. Debido a su contenido, es un instrumento jurídico en virtud del cual se norma el ejercicio del gasto y el cumplimiento de diversas políticas financieras. En este sentido, no se trata de un simple listado o catálogo que asigna recursos, sino que se trata de un mandato normativo con reglas en materia de política financiera para el ejercicio del gasto que ordenan a la administración pública federal. Dichas reglas deben ser acordes desde luego con la Constitución y la legislación de la materia”. Miguel Carbonell (coord.), Diccionario de derecho constitucional, México, Ed. Porrúa, UNAM, 2002, p.490.

Héctor Benito Morales señala que de conformidad con la realidad jurídica, económica y política nacional, el presupuesto de egresos es un acto de decisión legislativa materializado en un decreto, en virtud del cual se aprueban las previsiones del gasto público del Estado presentadas por el Ejecutivo y se autoriza a ese órgano su ejercicio anual.¹⁴

De ahí que el presupuesto de egresos, sea el plan de política pública mediante el cual se provee de bienes y servicios públicos a la sociedad. Estableciendo de forma estructurada las prioridades del gobierno - en cuestiones de estabilidad económica, bienestar social e inversión – mediante la asignación y redistribución de los recursos públicos. Al respecto, Héctor Benito Morales hace mención de la siguiente definición del presupuesto:

“Presupuesto - plan general de la actividad financiera en un ejercicio- y al impuesto - principal instrumento de esa actividad en los Estados Modernos-. El Presupuesto, concebido como institución de Derecho público, establece imperativamente, por vía legal, la cuantía de los gastos públicos y su distribución en un ejercicio económico determinado, y contiene, además, el cálculo de los recursos que para la cobertura de esos gastos podrán obtenerse de las distintas fuentes de ingresos de que el Estado disponga en el propio ejercicio.”¹⁵

Es así que se concibe al presupuesto como una programación anual del ejercicio de los gastos, cuya atribución es conferida a la Federación, los Estados y los Municipios por la Constitución. Entonces, las contribuciones son instrumentos que utiliza el Estado a través de su política fiscal para poder cumplir con el gasto público¹⁶ e intervenir en el desarrollo económico del país, en busca del bienestar de los ciudadanos.

¹⁴ Morales Mendoza, Héctor Benito, La actividad Financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal, p.197, www.juridicas.unam.mx

¹⁵ Morales Mendoza, Héctor Benito, óp. cit., p.199, www.juridicas.unam.mx

¹⁶El gasto público debería proporcionar a toda la sociedad bienes y servicios de calidad teniendo un impacto positivo en obstáculos para el desarrollo como son la reducción de la

1.1.3. Ingreso Público

Otro de los momentos de la actividad financiera del Estado, es precisamente procurarse de los recursos económicos para cubrir los gastos públicos, en este sentido todo aquello que el Estado obtenga para cumplir con sus fines, se denomina ingreso público.

Para Narciso Sánchez Gómez los ingresos públicos es la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado.¹⁷

Estos ingresos serán posteriormente empleados, en la satisfacción de las necesidades que el Estado debe atender y que exigen los ciudadanos. Por lo que el Estado debe procurarse los ingresos necesarios, administrarlos, para finalmente emplearlos con la máxima eficiencia.

Doricela Mabarak¹⁸ define al ingreso de la siguiente manera:

“Ingreso es toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona”.

Los cuales constituyen un elemento fundamental dentro de la actividad financiera del Estado, ya que a través de ellos el Estado se encuentra en la posibilidad de lograr la realización de sus fines.

Es de mencionar que, son diversas las fuentes por las que el Estado se procura de los ingresos necesarios para ejercer su actividad financiera, siendo los impuestos

pobreza, desigualdad y exclusión. Venegas Álvarez, Sonia., “El mito de la redistribución del ingreso a través de la tributación”. En Burgoa Toledo, Carlos Alberto (Coord)., Mito Fiscoles., México, Ed. Dofiscal Editores S.A. de C.V., 2017, p. 208.

¹⁷Sánchez Gómez, Narciso, Los impuestos y la deuda pública, México, Porrúa, 2000, p.1.

¹⁸Mabarak Cerecedo, Doricela, óp. cit. p.p.14.

de los más significativos. Dichos ingresos provienen fundamentalmente de los particulares, cuyo requerimiento constitucional se establece para sufragar los gastos públicos. Sin embargo, la función de las contribuciones ya no solo es recaudatoria, en la actualidad también atiende a razones de índole extrafiscal, lo que permite al Estado intervenir en la vida económica y social del país.

Al respecto, la SCJN¹⁹ emitió tesis aislada en la que señala que:

“Si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique 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.”

Dicho lo anterior, la carga fiscal que se impone a los particulares, no debería ser excesiva, a fin de evitar que sea vista como un sacrificio por los contribuyentes. Por tal motivo, esta actividad se encuentra respaldada en un documento que recibe el nombre de Ley de Ingresos, la cual se expide año con año y se relaciona estrechamente con el presupuesto de egresos para ese propio ejercicio. Por lo tanto, se incorporan todos los conceptos por los que el Estado tendrá derecho de percibir determinadas cantidades durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las que se van a percibir dichos ingresos.

Al ser las contribuciones, una de las principales herramientas con las que cuenta el Estado para allegarse de los recursos necesarios para sufragar el gasto público;

¹⁹Novena época, Primera Sala, Semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, pag.157, Tesis 1a/J.46/2005.

resulta indispensable conocer el procedimiento de elaboración de las leyes fiscales que regulan la obligación de contribuir al gasto público y al sostenimiento de la economía de la Nación.

1.2. Procedimiento de elaboración de leyes.

1.2.1 Elaboración de las leyes fiscales

En la Constitución la facultad para determinar los ingresos que percibirá el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda, mediante la imposición de contribuciones a los gobernados, está a cargo del Congreso²⁰, además, también está facultado para determinar la forma en que habrá de gastarlo. Tal como lo establece el artículo 73 fracción VII, que a continuación se cita:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

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

Si bien es cierto, que corresponde al Ejecutivo de manera exclusiva presentar anualmente la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, estas deben pasar respectivamente por ambas Cámaras en el caso de la primera, y por la Cámara de Diputados en el caso del segundo, para su discusión y en su caso modificación. Además, es importante mencionar que, junto con estas iniciativas se presentan igualmente las propuestas de reforma a las leyes fiscales o la propuesta para la expedición de leyes nuevas.

²⁰“En manos del Congreso ésta la suerte del Ejecutivo en tanto que aquél mantiene lo que se conoce como poder de bolsa. Los representantes populares deciden cuánto puede extraer el gobierno de los contribuyentes y definen en qué debe gastarse el dinero público. La estructura constitucional define en este caso la estructura de una colaboración forzosa, sin prever la solución a un desencuentro final. Para la aprobación de la Ley de Ingresos y el presupuesto de egresos se requiere, en efecto, la conjunción de voluntades ejecutiva y legislativa. Éste es, quizá, el ejemplo más claro del acuerdo forzoso al que obliga la Constitución. El Ejecutivo tiene el monopolio de la iniciativa en materia financiera, mientras el Congreso tiene la potestad para aprobar o modificar la propuesta presidencial”. El Fin de la Siesta constitucional, en María Amparo Casar e Ignacio Marván (coord), Gobernar sin mayoría, México, Ed. CIDE-Taurus, 2002, pp.375-376.

Al respecto la Constitución otorga al poder legislativo la facultad de imponer leyes que en materia fiscal establecen la obligación del pago de contribuciones. Por lo que es importante conocer el procedimiento constitucional que se exige para la elaboración de toda ley: iniciativa, discusión, aprobación, promulgación y publicación.

1.2.1.1. Iniciativa de Ley.

El artículo 74, fracción IV, párrafo segundo, determina que será el Ejecutivo Federal quien hará llegar a la Cámara de Diputados la correspondiente iniciativa de Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, los cuales deberán presentarse a más tardar el 8 de septiembre de cada año o hasta el 15 de noviembre, en el caso del primer año de gobierno, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de la iniciativa y del proyecto de decreto del presupuesto.

Además, la iniciativa sobre contribuciones debe discutirse previamente al Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos. Lo anterior se sustenta con la disposición Constitucional que se transcribe a continuación:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

Conforme a lo expuesto anteriormente se señala que será el secretario del ramo correspondiente quien comparezca a dar cuenta sobre la iniciativa de la Ley de Ingresos. Conforme a lo anterior, en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, fracciones II y III, se establece que corresponde a

la Secretaria de Hacienda y Crédito Público proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Gobierno del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal; y estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Gobierno del Distrito Federal, además, conforme a lo dispuesto por el artículo 6 , fracción VII del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, confiere al secretario de Hacienda la facultad de proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de leyes y decretos.

Por último, el artículo 10, fracción II del ordenamiento citado señala que compete al procurador fiscal de la Federación formular la documentación relativa a los proyectos de iniciativas de leyes o decretos que en materia hacendaria el secretario proponga al presidente de la Republica.

Por lo que en la elaboración de las iniciativas fiscales el Poder Ejecutivo²¹ debe realizar un proceso de revisión y análisis, contando con la información económica que requiera de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Cabe mencionar que el ejercicio de esta facultad es compartido; el Ejecutivo cumple presentando la iniciativa correspondiente, propuesta que se somete a discusión por el Poder Legislativo -el cual tiene la característica de ser representante de la nación-por lo que las decisiones que tome como poder soberano representa la voluntad popular que posteriormente es plasmada en la

²¹Castro Lozano opina que la facultad de formular el proyecto de decreto de ingresos y el presupuesto de egresos lo tiene el Poder Ejecutivo, porque es el Ejecutivo y sólo él, quien dispone de una Secretaría de Hacienda, que cuenta a su vez con toda la información relacionada con el número de contribuyentes cautivos; los porcentajes de inflación que ya dio el Banco de México; el probable crecimiento del PIB para el año siguiente; el panorama económico internacional; los precios del petróleo actuales y las probabilidades futuras en su fluctuación, por mencionar algunas. Castro Lozano, Juan de Dios., Apuntes Constitucionales, Temas destacados de la parte orgánica de la Constitución y de nuestro derecho administrativo, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2012, p.100.

Ley. Por lo que es importante que se tome en consideración la situación económica y social que predomina en el país.

Al respecto, Dolores Chapoy Bonifaz comenta:

“La elaboración de las leyes fiscales, constituye un cuidadoso proceso anual que culmina con la presentación de las iniciativas del Ejecutivo Federal. Dicho proceso comprende: la definición de la política fiscal, el análisis del comportamiento económico, la consulta y finalmente la decisión²².”

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en lo establecido por el artículo 71, fracción I; el derecho de iniciar leyes o decretos compete al presidente de la Republica, a los diputados y senadores al Congreso de la Unión, a las legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México; por lo que, en materia fiscal corresponde al Ejecutivo proponer al Legislativo las iniciativas de leyes fiscales.

Es así como el presidente de la Republica, por conducto de la Secretaría de Gobernación²³, envía a la Cámara de Diputados, la iniciativa de ley.

1.2.1.2. Discusión y aprobación.

La iniciativa de la Ley de Ingresos y de la Ley que establece, reforma, adiciona o deroga las disposiciones fiscales son el punto de partida que inicia con el proceso legislativo.

²² Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, “Panorama del Derecho Mexicano”, Derecho Financiero, México, Ed. MacGraw-Hill Interamericana Editores S.A de C.V., 1997, p.18.

²³ La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece en su artículo 27, fracción II; que a la Secretaría de Gobernación corresponde presentar al Congreso de la Unión las iniciativas de ley o decreto del Ejecutivo; y en su caso, comunicar el señalamiento formal del presidente de la República del carácter preferente de hasta dos de las iniciativas que se hubieren presentado en periodos anteriores cuando estén pendientes de dictamen.

De conformidad con el artículo 72 de la Constitución establece en el inciso h) que la formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. De acuerdo con lo anterior, en el caso de iniciativas de ley de carácter fiscal, corresponde a la cámara de diputados fungir como cámara de origen. Por otra parte, en el artículo 74, fracción IV de la Constitución se señala que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos. Lo que prevé el orden en que deben discutirse los proyectos, precisando que primero se discutan las contribuciones que deben decretarse para cubrir el presupuesto. Por tanto, después de recibida la iniciativa y aprobado un proyecto en la cámara de origen, pasará para su discusión a la cámara revisora, cuya competencia corresponde a la Cámara de Senadores. Si ésta lo aprobara, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviera observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

Por su parte Chapoy Bonifaz describe las etapas de este proceso de la siguiente manera: “comparecencia del secretario de Hacienda y Crédito Público ante la Cámara de Diputados para explicar las iniciativas y para dar respuesta a las preguntas que se le formulen; turno a la Comisión de Hacienda para el análisis de la iniciativa y preparación del proyecto de dictamen; examen; discusión y aprobación por el pleno de la Cámara de Diputados; con la posibilidad de modificaciones , en su caso, en tribuna; votación del dictamen con minuta; aprobación y envío a la Cámara de Senadores o reenvió a la Comisión de Hacienda para su reformulación. En la Cámara de Senadores, el procedimiento es similar e incluye turno a la Comisión de Hacienda, análisis y preparación del dictamen con minuta, análisis, discusión y votación en la Cámara de Senadores y envío al Ejecutivo para su promulgación.”²⁴

²⁴ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, óp. cit., p.18.

Para ejemplificar este proceso, se presenta un cuadro con los supuestos jurídicos que pueden ocurrir cuando se presenta una iniciativa de ley al Congreso:

	Poder Legislativo		Poder Ejecutivo	
	Cámara de origen	Cámara Revisora	Efectos	Presidente
Primer supuesto	Aprobación	Aprobación	Se envía el proyecto al poder Ejecutivo.	Una vez aprobado se procede a la publicación, para la cual tiene un plazo de 10 días naturales.
Segundo supuesto	Aprobación	Rechazo Absoluto	El proyecto se envía de nueva cuenta a la Cámara de origen para que vuelva a ser discutido y aprobado por las dos terceras partes.	No interviene.
	Aprobación por segunda vez.	Rechazo absoluto por segunda vez.	Este proyecto no podrá presentarse en el mismo periodo de sesiones.	
Tercer supuesto	Aprobación	Rechazo absoluto.	El proyecto se envía de nueva cuenta a la Cámara de origen para que vuelva a ser discutido y aprobado por las dos terceras partes.	No interviene.
	Aprobación por segunda vez.	Aprobación por 2/3 partes de la Cámara.	Se envía el proyecto al Ejecutivo.	Se procede a la publicación.

Poder Legislativo			Poder Ejecutivo	
	Cámara de origen	Cámara Revisora	Efectos	Presidente
Cuarto supuesto	Aprobación.	Desestimación parcial, se realiza reforma o adición al proyecto.	El proyecto regresa a la Cámara de origen para ser discutidas las observaciones o modificaciones realizadas por la Cámara revisora.	No interviene.
	Aprobación a las observaciones o modificaciones.	Aprobación.	Se envía el proyecto al Ejecutivo.	Se procede a la publicación.
Quinto supuesto	Aprobación.	Desestimación parcial, se realiza reforma o adición al proyecto.	El proyecto regresa a la Cámara de origen para ser discutidas las observaciones o modificaciones realizadas por la Cámara revisora.	No interviene.
	No hay aprobación a las observaciones o modificaciones realizadas por la Cámara revisora.	Existe persistencia en la desestimación parcial, o en las reformas o adiciones realizadas al proyecto con antelación.	La Cámara de origen sólo podrá volver a presentar el proyecto hasta el siguiente periodo de sesiones.	

Poder Legislativo			Poder Ejecutivo	
Cámara de Origen	Cámara Revisora	Efectos	Presidente	
Sexto supuesto	Aprobación.	Desestimación parcial, se realiza reforma o adición al proyecto.	El proyecto regresa a la Cámara de origen para ser discutidas las observaciones o modificaciones realizadas por la Cámara revisora.	No interviene.
	No hay aprobación a las observaciones o modificaciones realizadas por la Cámara revisora.	Existe persistencia en la desestimación parcial, o en las reformas, sin embargo, ambas Cámaras llegan a un consenso mediante el cual la mayoría absoluta de sus miembros presentes acuerdan sólo la expedición de la ley o decreto con	Se envía el proyecto al ejecutivo.	Se procede a la publicación.

	<p>el artículo sobre el cual no verse ninguna controversia.</p>			
Sétimo supuesto	Rechazo	No interviene	No podrá presentarse en las sesiones del año en curso.	No interviene.

Fuente: Castro Lozano, Juan de Dios., Apuntes Constitucionales. Temas destacados de la parte orgánica de la Constitución y de nuestro derecho administrativo, México: FCE, 2012.

Al respecto, una vez votado y aprobado el proyecto, es firmado por los presidentes de ambas Cámaras y por un secretario de cada una de ellas. Concluyendo así, con el proceso de análisis y revisión de las iniciativas. Tal como lo establece el artículo 70 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 70. Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto. Las leyes o decretos se comunicarán al Ejecutivo firmados por los presidentes de ambas Cámaras y por un secretario de cada una de ellas, y se promulgarán de esta forma: “El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta:”

Posteriormente la ley es remitida al Ejecutivo Federal para completar el procedimiento, ya que se requiere la promulgación y publicación de la misma para que puedan ser aplicadas por la autoridad.

1.2.1.3. Promulgación y Publicación.

La promulgación de las leyes es una función que compete exclusivamente al poder Ejecutivo, y está contemplada en la Constitución, que a letra dice:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Al respecto, Tena Ramírez distingue los conceptos de promulgación y publicación haciendo mención de ambos términos de la siguiente manera:

“Por la promulgación el Ejecutivo autentifica la existencia y regularidad de la ley, ordena su publicación y manda a sus agentes que la hagan cumplir”.²⁵

²⁵Tena Ramírez, Felipe., Derecho constitucional mexicano, México, Ed. Porrúa,1985, p. 461

Sin embargo, antes de proceder a la promulgación el ejecutivo puede ejercer su facultad de veto²⁶ de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 72 Constitucional, apartados A, B y C, que a continuación se transcriben:

- A. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.
- B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo. Los plazos a que se refiere esta fracción no se interrumpirán si el Congreso cierra o suspende sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse a la Comisión Permanente.
- C. El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

²⁶ “Las finalidades del veto son: a) evitar la precipitación en el proceso legislativo, tratándose de impedir la aprobación de leyes inconvenientes o que tengan vicios constitucionales; b) capacitar al ejecutivo para que se defienda contra la invasión y la imposición del Legislativo; c) aprovechar la experiencia y la responsabilidad del Poder Ejecutivo en el procedimiento legislativo.” Miguel Carbonell (coord.), Diccionario de derecho constitucional, Ed. Porrúa, UNAM, 2002, p.591.

Facultad que se ejerce cuando el Ejecutivo²⁷ considera que las leyes modificadas y aprobadas por el Poder Legislativo, no son acordes con el proyecto económico de la Nación.

De lo anterior, Castro lozano considera:

1. Que todo proyecto de ley o decreto, puede ser desechado por el Ejecutivo.
2. Que el Ejecutivo no está obligado a publicar de inmediato la parte o el todo de lo desechado.
3. Que el desechamiento no es puro y simple, sino que el Ejecutivo debe razonar, en lo que la Constitución llama observaciones, porqué lo desecha.
4. Que, al ser desechado el proyecto, en todo o en parte, debe, en lo conducente, ser discutido y aprobado, alternativamente, por las dos cámaras, y con ello, el Congreso supera el veto y el proyecto debe ser publicado.

Si no hubiese ningún inconveniente al respecto y; una vez promulgada la ley. Se procede a su publicación.²⁸

Es así como las leyes fiscales se publican en el Diario Oficial de la Federación²⁹, tal como lo establece el artículo 3 de la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales:

²⁷Al respecto, Tena Ramírez sostiene que: “No hay pues, en el sistema presidencial, subordinación del Ejecutivo al Legislativo; antes bien, mediante la facultad de convocar a sesiones extraordinarias, la de iniciar leyes y, sobre todo, por la facultad de vetarlas, el Ejecutivo adquiere cierto predominio sobre el Legislativo, que al fortalecer al primero se resuelve al cabo en el equilibrio de los dos” Miguel Carbonell (coord.), Diccionario de derecho constitucional, Ed. Porrúa, UNAM,2002, p.255.

²⁸Felipe Tena dice: “No obstante, la ley promulgada no es obligatoria todavía para la generalidad mientras ésta no quede notificada de su existencia.... La publicación es, pues, el acto del Poder Ejecutivo por el cual la ley votada y promulgada se lleva al conocimiento de los habitantes, mediante un acto que permite a cualquiera el conocimiento de la ley y que establece para lo futuro la presunción de que la ley es conocida por todos.” Tena Ramírez, Felipe, óp. cit., p. 462

Artículo 3. Serán materia de publicación en el Diario Oficial de la Federación:

I.- Las leyes y decretos expedidos por el Congreso de la Unión;

II.- Los decretos, reglamentos, acuerdos y órdenes del Ejecutivo Federal que sean de interés general;

Adicionalmente, y con base al procedimiento expuesto, es importante comentar el poder que ejerce el Ejecutivo durante el proceso de expedición de las leyes. Tal como lo expone Burgoa Toledo, al señalar que “la participación del presidente se da en todas las fases de creación de leyes: prelegislativa (con la iniciativa de ley), legislativa (con los diez días para observaciones) y poslegislativa (con la interpretación administrativa y la ejecución de las leyes). Se concentran así dos poderes en uno solo, la tarea legislativa y ejecutiva se reúnen en el presidente, quien inicia y concluye el proceso legislativo y en obviada a sus funciones buscará la pronta ejecución de la ley para mejorar el desarrollo de sus actividades desdeñando objetividad a sus propuestas. Así, dos poderes distintos, Ejecutivo y Legislativo concurren a la iniciativa legislativa omitiendo al Poder Judicial de la misma en evidente desequilibrio estatal.”³⁰

Es así, como se evidencia que el poder que ejerce el Ejecutivo sobre el Legislativo vulnera la facultad de este último, que como representante de la sociedad ve limitado su poder de hacer cumplir la voluntad de aquellos, desestimando sus derechos.

²⁹El artículo 2, de la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, establece que “El Diario Oficial de la Federación es el órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que éstos sean aplicados y observados debidamente.”

³⁰ Burgoa Toledo, Carlos Alberto., La tributación y su constitucionalidad en México, México, Ed. Dofiscal Editores S.A. de C.V., Primera Edición, junio 2015, p.39.

No obstante, el poder judicial, puede intervenir en cualquier decisión que tome el Ejecutivo o Legislativo, anulando los efectos de una ley emitida por el Congreso o los actos del presidente de la República. Al respecto, Tena Ramírez comenta que “de los tres poderes federales, los dos primeros que enumera la Constitución están investidos de poder de mando; el Legislativo manda a través de la ley, el Ejecutivo por medio de la fuerza material. El tercer poder, que es el Judicial, carece de los atributos de aquellos otros dos poderes; no tiene voluntad autónoma, puesto que sus actos no hacen sino esclarecer la voluntad ajena, que es la del legislador contenida en la ley; ésta desprovisto también de toda fuerza material. Sin embargo, el Poder Judicial desempeña en el juicio de amparo funciones especiales, que fundan la conveniencia de darle la categoría de poder, otorgada por la Constitución; mediante ellas, el Poder Judicial se coloca al mismo nivel de la Constitución, es decir, por encima de los otros dos poderes, a los cuales juzga y limita en nombre de la ley suprema.”³¹

Por lo que resulta conveniente conocer las razones que motivan los actos de la autoridad, específicamente cuando deciden implementar reformas a las disposiciones fiscales; y así determinar si las medidas resultan adecuadas para el Estado y los sujetos que intervienen de manera económica con éste. Es por esto que, a fin de conocer los objetivos que se plantearon con la reforma fiscal para 2014, a continuación, se mencionan las líneas de acción que se establecieron para dar cumplimiento a sus objetivos.

1.3. México y su actual política fiscal

1.3.1. La reforma fiscal 2014.

Tras el debilitamiento de los precios del petróleo y la reducida captación de ingresos, sobre todo tributarios, los recursos con los que se cuenta han sido insuficientes en relación con las necesidades que México enfrenta; lo que ha

³¹Tena Ramírez, Felipe, óp. cit. p. 253

repercutido en las finanzas públicas y en el desarrollo económico de la Nación. Por lo que el gobierno se vio en la necesidad de discutir sobre la implementación de una reforma fiscal³², que permitiera fortalecer los ingresos públicos.

Al respecto, el 2 de diciembre de 2012, el gobierno electo estableció un acuerdo político nacional “Pacto por México”, el cual busco la aprobación de reformas que no se habían consolidado debido a la falta de acuerdos entre los diferentes órdenes de Gobierno. Cuya finalidad es mejorar las condiciones económicas, impulsar el crecimiento y reducir la informalidad; para lo cual se propusieron medidas estructurales importantes que permitieran mejoras en materia de competencia, educación, energía, sector financiero, empleo, infraestructura, telecomunicaciones, sistema tributario, entre muchos otros ámbitos. Específicamente, se dijo que el pacto “tiene como objetivo sentar las bases de un nuevo acuerdo político para impulsar el crecimiento económico y generar los empleos de calidad que demandan los mexicanos”.³³

Por ello, el Pacto se desarrolló bajo la suscripción de cinco acuerdos:

1. Sociedad de derechos y libertades.
2. Crecimiento económico, empleo y competitividad.
3. Seguridad y justicia.
4. Transparencia, rendición de cuentas y combate a la corrupción, y
5. Gobernabilidad democrática.

Para lograr el crecimiento económico, que se establece como parte de los objetivos plasmados en el Pacto, se propuso implementar una reforma hacendaria

³² “Una reforma hacendaria debería tener como guía y horizonte principal los requerimientos de presupuesto público, sobre todo en inversiones de infraestructura y desarrollo social, bajo condiciones favorables para el crecimiento económico, el empleo y la protección social universal y sobre todo tendría que ser pensada para mejorar la distribución del ingreso y reducir la pobreza.” Cordera Campos Rolando., Más allá de la crisis. El reclamo del desarrollo, México, Ed. Fondo de cultura económica, 2015, p.48.

³³Pacto por México.

eficiente y equitativa que permita fortalecer la capacidad recaudatoria del Estado, mediante la implementación de las siguientes acciones:

- La mejora y simplificación en el pago de impuestos.
- Incremento de la base de contribuyentes.
- Combate a la evasión y elusión fiscal.
- Promoción de mejores facultades tributarias, mediante la ampliación de las atribuciones de control y cobro.
- Revisión permanente del gasto público para mejorar su eficiencia y alcanzar mejores indicadores de desempeño.
- Reducción del sector informal de la economía.
- Revisión del diseño y ejecución de los impuestos directos e indirectos.
- Eliminación de los privilegios fiscales.

En efecto, lo anterior resulta indispensable para que el Estado pueda cumplir con sus compromisos de desarrollo social e inversión pública, y lograr el crecimiento económico. Todo lo cual quedó plasmado en el Plan Nacional de Desarrollo³⁴ (PND) 2013-2018, al considerar a la política fiscal como una herramienta para el desarrollo nacional³⁵. Por su parte, Sonia Venegas Álvarez³⁶, señala que dicho documento contiene – de modo general- objetivos que describen los motivos fundamentales que han dado origen a la acción gubernamental, estrategias como el cumulo de acciones para lograr un determinado objetivo y, por último, líneas de

³⁴El Plan Nacional de Desarrollo traza los grandes objetivos de las políticas públicas, establece las acciones específicas para alcanzarlos y precisa indicadores que permitirán medir los avances obtenidos. Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018.

³⁵ El artículo 25 de La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación, su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

³⁶Venegas Álvarez, Sonia, “El mito de la redistribución del ingreso a través de la tributación”, En Burgoa Toledo, Carlos Alberto (Coord.), Mito Fiscales, México, Ed. Dofiscal Editores S.A. de C.V., 2017, p. 214.

acción como la expresión concreta de la forma en que el Gobierno Federal pretende alcanzar las metas contenidas en el Plan Nacional de Desarrollo.

Para lograr lo anterior, se establecen como metas nacionales: un México en Paz, un México Incluyente, un México con Educación de Calidad, un México Prospero, y un México con Responsabilidad Global. Asimismo, se presentan estrategias transversales para democratizar la productividad, para alcanzar un gobierno cercano y moderno, y para tener una perspectiva de género en todos los programas de la administración pública.

Respecto al ámbito fiscal, como se ha comentado antes, representa una herramienta primordial para lograr un México Prospero, meta que destaca la importancia de acelerar el crecimiento económico. Tal como lo establece el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, al señalar que “la estabilidad macroeconómica tiene como fundamento una política fiscal prudente y responsable. Misma que se robustecerá para potenciar su contribución al desarrollo nacional. Al respecto, en su diagnóstico se hace mención a los siguientes puntos: (1) Es posible mejorar la eficiencia, eficacia, rendición de cuentas y transparencia en el ejercicio del gasto público. (2) Las necesidades de gasto del país sobrepasan los recursos tributarios que se recaudan actualmente. (3) Aún existe una alta dependencia de los ingresos públicos de origen petrolero, que, aunada a la volatilidad del precio del crudo y la plataforma de producción, representan una fuente de incertidumbre, variabilidad y riesgo para las finanzas públicas. (4) Es necesario robustecer la recaudación destinada a la seguridad social. (5) La recaudación de gobiernos locales es baja. (6) Es factible fortalecer la administración tributaria. (7) Y finalmente, el sector informal merma la capacidad de recaudación del Estado.”

Por lo que se propuso establecer instrumentos para hacer un uso más eficiente del gasto público, y fortalecer los ingresos públicos. Entre las líneas de acción para fortalecer los ingresos del sector público y cumplir con el objetivo de mantener la estabilidad macroeconómica del país, se propuso:

- Incrementar la capacidad financiera del Estado Mexicano con ingresos estables y de carácter permanente.
- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal.
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.
- Revisar el marco del federalismo fiscal para fortalecer las finanzas públicas de las entidades federativas y municipios.
- Promover una nueva cultura contributiva respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Teniendo como mira las necesidades reales del país y los notorios rezagos en áreas básicas del desarrollo, se impone reconstruir un acuerdo social y político para avanzar hacia un nuevo ciclo de pacto fiscal que permita incrementos adicionales de la recaudación.³⁷ Lo que se logra mediante la implementación de una política fiscal adecuada.

Ante estas circunstancias, el paquete de reformas replanteo las políticas y realizó cambios en el sistema tributario, con la finalidad de generar una mayor recaudación, estabilidad económica y el crecimiento sostenible del país.

En relación con este aspecto, el paquete fiscal integrado por las iniciativas de la ley de ingresos y de las leyes fiscales³⁸ que se modifican, presentadas por el Ejecutivo, contenían los cambios que se pretendían implementar, así como la exposición de las circunstancias que motivaron sus decisiones. Al respecto la iniciativa de decreto por la que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla lo siguiente:

³⁷Cordera Campos, Rolando, Más allá de la crisis. El reclamo del desarrollo, Fondo de Cultura Económica, UNAM, México, 2015, p.p. 51.

³⁸“En la elaboración de las leyes fiscales, estas opciones de política económica se describen en la exposición de motivos de cada iniciativa, mismas que explican el contenido normativo del proyecto. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, Panorama del Derecho Mexicano, Derecho Financiero, México, Ed. MacGraw- Hill Interamericana Editores S.A de C.V., 1997, p.22.

En la presente Iniciativa se plantean una serie de propuestas cuyos objetivos primordiales son fortalecer los ingresos públicos y simplificar el sistema tributario. La arquitectura vigente de los impuestos directos descansa en el “sistema renta”, conformado por tres diferentes gravámenes: ISR, IETU e IDE. La interacción de los componentes del sistema renta representa un alto grado de complejidad tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, que se traduce en un elevado costo de cumplimiento y de control. Así, para avanzar hacia la meta de la simplificación fiscal, se propone a consideración de esa Soberanía la eliminación tanto del IETU como del IDE, de manera que sólo permanezca como impuesto al ingreso, el ISR.

Adicionalmente, se propone realizar una serie de modificaciones al ISR, las cuales además de simplificar su diseño y estructura, contribuirán a recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base. Con lo anterior, se alcanzará un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad.

Como se observa, entre los principales cambios están la eliminación del IETU e IDE, además de la reforma a diversas disposiciones del Impuesto sobre la renta, entre la cual destaca el establecimiento de límites a las deducciones, principalmente la deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR. Para efectos del presente trabajo, es conveniente hacer mención de la exposición de motivos que sustenta la iniciativa que reforma el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

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

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

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

Anteriormente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) no permitía la deducción de estas prestaciones, pero reconocía la aplicación de un acreditamiento que se determinaba al multiplicar el factor de 0.175 a los ingresos gravados que servían de base para calcular el ISR de los trabajadores.

Fue entonces que a partir del primero de enero de 2014 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, con la cual se establece al ISR como único gravamen sobre los ingresos de los contribuyentes, adicionando la no deducibilidad parcial de los pagos de sueldos y salarios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aplicándolo en los pagos a que hace referencia el artículo 28 fracción XXX.

Como resultado, a partir de 2014 el artículo 28 fracción XXX de Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que la deducibilidad de estas prestaciones que otorgan las empresas a sus trabajadores que a su vez sean exentos para estos, sólo serán deducible hasta un 53% o un 47%, cuando en el ejercicio 2013 se permitía la deducción del 100%.

Podemos mencionar que los porcentajes establecidos en la nueva ley se determinaron de la suma de las tasas de ISR y del IETU de las leyes abrogadas, tal como lo muestra Pérez Ramírez, en la siguiente tabla:

Factores de no deducibilidad con la nueva Ley del ISR.

Operación	Concepto	Tasa
	Tasa del IETU	17.50%
Más	Tasa del ISR	30.00%
Igual	Proporción 1	47.50%
Menos	Cien por ciento	100%
Igual	Proporción 2	52.50%

Fuente: Revista Consultorio Fiscal. N°654, Pérez Ramírez Arturo

Así, la modernización del sistema tributario, debiera ser una alternativa integral que grave al ingreso con uniformidad de tasas, con deducciones y exenciones que contemplen la necesidad de todos los sectores y no en provecho de unos cuantos.

1.3.2. La recaudación en México.

Los ingresos tributarios son de los ingresos más importantes, al cierre de 2016, los ingresos tributarios no petroleros ascendieron a 2 billones 715 mil 955.6 millones de pesos, esto es 308 mil 749.7 millones de pesos más que lo presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación.

Con respecto a enero-diciembre de 2015, los ingresos en 2016 aumentaron 11.9% en términos reales.

1. El Impuesto Sobre la Renta creció 12.5% en términos reales con respecto a 2015 y superó la meta en 177 mil 906.5 millones de pesos.

Ingresos tributarios
enero-diciembre, 2015-2016
Millones de Pesos

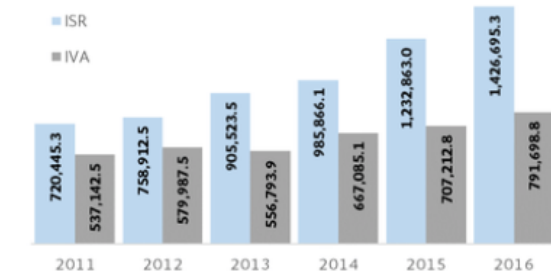
Concepto	2015	2016				Variación Real
		Ley de Ingresos.	Observado	Diferencia		
				Absoluta	Relativa (%)	
Ingresos Tributarios	2,361,233.6	2,407,206.0	2,715,955.6	308,749.7	12.8	11.9
ISR	1,232,863.0	1,248,788.8	1,426,695.3	177,906.5	14.2	12.5
IVA	707,212.8	741,988.7	791,698.80	49,710.1	6.7	8.9
IEPS	354,293.5	348,945.2	411,389.40	62,444.2	17.9	12.9
Gasolina y diésel.	220,091.1	209,386.1	277,263.8	67,877.7	32.4	22.5
Otros	134,202.4	139,559.1	134,125.7	-5,433.4	-3.9	-2.8
Importación	44,095.9	36,289.1	50,554.4	14,265.3	39.3	11.5
Explotación y extracción de hidrocarburos.	3,745.7	4,067.1	3,993.8	-73.2	-1.8	3.7
Otros	19,022.7	27,127.1	31,623.9	4,496.8	16.6	61.7

Ingresos Administrados por el SAT	2,355,063.8	2,400,417.6	2,706,872.2	306,454.7	12.8	11.8
-----------------------------------	-------------	-------------	-------------	-----------	------	------

http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunas_Finanzas_Publicas/Pagina/s/unica2.aspx Fuente: SAT.

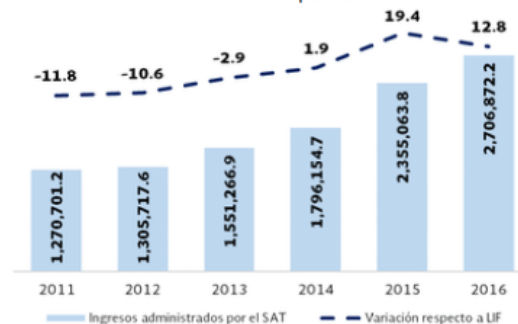
Los ingresos administrados por el SAT se ubicaron en 2 billones 706 mil 872.2 millones de pesos, esto fue 306 mil 454.7 millones de pesos por arriba de lo estimado al cuarto trimestre del ejercicio fiscal de 2016. Con respecto al año previo crecieron 11.8% en términos reales.

Principales impuestos, ISR e IVA
 Enero-Diciembre, 2011-2016
 Millones de pesos



Fuente: SAT

Ingresos tributarios administrados por el SAT
 Enero-Diciembre, 2011-2016
 Millones de pesos

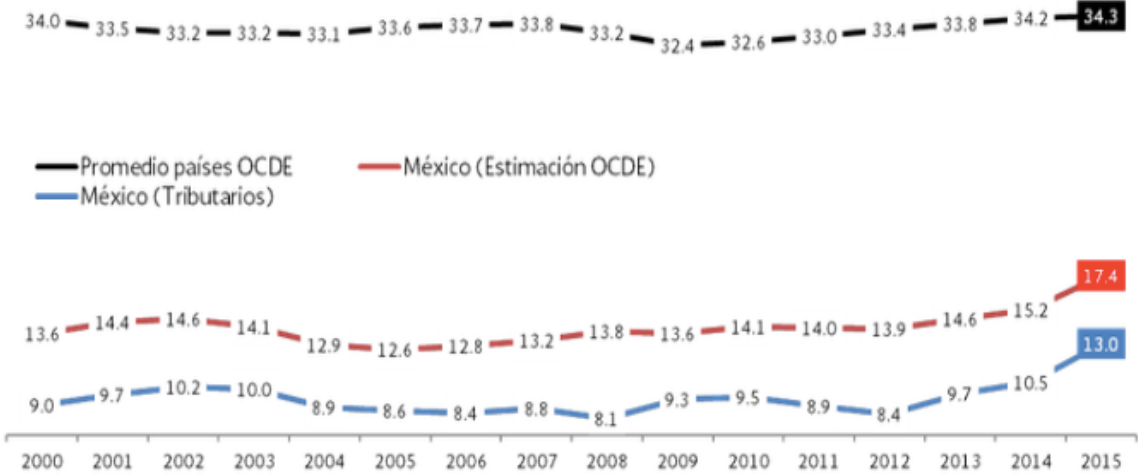


Fuente: SAT.

Los ingresos tributarios como porcentaje del PIB en México han aumentado significativamente durante los últimos años como consecuencia de los cambios observados en los regímenes tributarios y al fortalecimiento de la administración tributaria.

En el informe sobre estadísticas de ingresos 2016 (Revenue Statistics 2016) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se destaca que, en México los Ingresos Tributarios como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) aumentaron 2.2 puntos porcentuales, pasando de 10.5% en 2014 a 13.0% en 2015.

Porcentaje de los Ingresos Tributarios respecto del PIB 2000-2015



Justamente la reforma de 2014, se planteó como objetivo incrementar la captación de ingresos tributarios a través de una mejor gestión del sistema fiscal, de esta forma se pretendía reducir la dependencia de México hacia los ingresos petroleros. De dicha forma, logro incrementar los ingresos tributarios como Porcentaje del Producto Interno Bruto en alrededor de 2.5 puntos porcentuales, pasando de 10.5% en 2014 a 13% en 2015.

La recaudación promedio de los países de la OCDE como porcentaje del producto interno bruto se incrementó 0.1 puntos porcentuales, pasando de 34.2% en 2014 a

34.3% en 2015. Sin embargo, como puede observarse claramente en la gráfica anterior, la carga impositiva de México continúa siendo muy baja comparada con los estándares internacionales. Durante 2015 la carga impositiva represento 13.0% del PIB, lo que confirma la enorme brecha fiscal existente, representada por una diferencia de 21.3 puntos porcentuales del PIB.

A pesar de que el gobierno implemento medidas significativas orientadas a una mayor eficiencia fiscal. El sistema tributario mexicano actualmente presenta una serie de problemas tales como la mala administración de los recursos y la falta de planeación tributaria. Ya que no se trata de gravar más, sino que se deben considerar aspectos como lo son una mayor transparencia en el uso de los ingresos públicos y una mayor eficiencia en el uso del gasto. En la medida que se logren estos objetivos se hará posible que el contribuyente pudiera considerar a la política fiscal como un excelente medio para generar riqueza y para su mejor distribución.

Por consiguiente, Jaime Ros³⁹ argumenta que: “la baja carga fiscal en México está dada por los siguientes aspectos: la provisión de servicios públicos es mala e insuficiente y la baja carga tributaria impide mejorarla, al tiempo que la carga fiscal se mantiene baja porque la mala provisión de servicios públicos hace políticamente inviable aumentarla. Es decir, esos malos servicios públicos socavan la confianza en el gobierno, lo cual vuelve más difícil incrementar significativamente los impuestos. Y la baja carga fiscal perpetúa la precariedad de los servicios públicos. Tan importante o más es que ese círculo vicioso de bajo nivel interactúa con el estancamiento económico. Si la economía creciera los ingresos públicos aumentarían, permitiendo que la provisión de servicios públicos mejore, lo que facilitara la elevación de la carga fiscal. Además, el estancamiento conlleva altos y crecientes niveles de informalidad y, por lo tanto, limita la base

³⁹ Ros, Jaime., “La trampa de lento crecimiento y tres reformas recientes”, En Cordera Campos, Rolando (Coord.), Más allá de la crisis. El reclamo del desarrollo, México: FCE-UNAM,2015, p.160.

impositiva efectiva, perpetuando así la baja carga fiscal. Ésta, a su vez, limita las inversiones que el gobierno puede hacer para promover el crecimiento.”

Es por ello que los recursos recaudados deben ser invertidos de forma eficiente para mejorar las condiciones económicas del país, fomentar la inversión y la creación de empleos formales. Hay que considerar que el fortalecimiento de la capacidad económica de ciertos sectores— como lo son las empresas generadoras de empleo—permitirá ampliar la base tributaria. Como es sabido, la manifestación de capacidad económica puede ser reflejo de capacidad contributiva, lo que representaría que se encuentren en condición de aportar al desarrollo de la economía del país.

CAPÍTULO 2.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

2.1 Poder Tributario del Estado.

La complejidad de la vida en sociedad ha hecho necesario establecer una unidad provista de poder que regule la convivencia de los individuos que la integran. Es así como surge el Estado, el cual puede definirse al igual que lo hace García Máynez, como “la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio”⁴⁰

De acuerdo con lo antes expresado puede considerarse al Estado como una organización creada y provista de poder que le es conferido por el pueblo. Por lo que corresponde a éste determinar la forma en la que será gobernado. Esta idea se encuentra plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al afirmar lo siguiente:

⁴⁰ García Máynez, Eduardo., Introducción al Estudio del Derecho., México, Ed. Porrúa 51ª edición, 2000, p.98

Artículo 39.- La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

Tal como lo menciona Armando Hernández Cruz, “La sociedad o pueblo, como titular del poder supremo dentro del Estado, tiene la capacidad de elegir entre las diferentes opciones políticas de organización para lograr los fines del Estado: la convivencia armónica, la seguridad, el orden y el bien común, entre otros.”⁴¹

Sin duda alguna, la realización de estos fines se cumple en la medida que el Estado lleva a cabo sus funciones⁴², es decir, mediante el ejercicio real y efectivo de poder que se le atribuye. Es así, como dichos fines justifican su existencia.

Por lo tanto, se reconocen tres funciones básicas en un Estado: la función ejecutiva, legislativa y judicial, las cuales son manifestación de la división de poderes en la que cada órgano del Estado tiene a su cargo una función. Tal como lo establece el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a continuación se cita:

Art. 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo

⁴¹ Hernández Cruz, Armando., Eficacia constitucional y derechos humanos, Comisión Nacional de los derechos humanos, 1ª ed., México, 2015, p.25

⁴² Montesquieu hace referencia a la separación de funciones a cargo de cada uno de los Poderes que conforman el Estado, manifestando que: “El que hace las leyes no sea el encargado de aplicarlas ni ejecutarlas, que el que las ejecute no pueda hacerlas ni juzgar su aplicación, que el que juzgue no las haga ni las ejecute”

párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

Con tal ordenamiento se pretende evitar el abuso de poder del Estado, por lo que es esencial la división de poderes en:

- Poder Ejecutivo
- Poder Legislativo
- Poder Judicial

Montesquieu, partiendo de la hipótesis de que todo hombre que tiene poder tiende a abusar de él, manifiesta que:

“Es una experiencia eterna que todo hombre que tiene poder siente inclinación de abusar de él, yendo hasta donde encuentra límites. Para que no se pueda abusar del poder, es preciso que, por disposición de las cosas, el poder frene al poder.”⁴³

Lo que se logra dividiendo el poder del Estado y distribuyendo las funciones entre los distintos órganos de gobierno para que se contengan recíprocamente. En este sentido, cuando los órganos de gobierno tienen establecidas funciones y límites a sus actuaciones, son capaces de ejercer el poder sin incurrir en excesos, arbitrariedades y abusos frente a los gobernados.

Bajo las premisas teóricas que defendían la concentración del poder en una sola persona, era imposible concebir la idea de un monarca sujeto a restricciones jurídicas, y mucho menos pensar en el reconocimiento a favor de los ciudadanos de una serie de derechos oponibles al Estado.⁴⁴

⁴³ Montesquieu, Del espíritu de las leyes, Óp. cit., L. X.I.

⁴⁴ Cervantes Andrade, Raúl., El constitucionalismo de principios. Un enfoque desde el constructivismo jurídico, México, Ed. Tirant Lo Blanch, 2016, p.91

Al respecto, Montesquieu concibió la teoría de la división de poderes, cuya finalidad específica era limitar los poderes para garantizar la libertad.

Cuando los poderes Legislativo y Ejecutivo se reúnen en la misma persona o en el mismo cuerpo no puede haber libertad. Así mismo no hay libertad si el poder Judicial no se encuentra separado del poder Legislativo y Ejecutivo. Todo se habría perdido si el mismo hombre, o el mismo organismo, ya sea de los nobles o del pueblo, ejerciera los tres poderes; el de dictar las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar las causas y pleitos entre particulares⁴⁵

La influencia del pensamiento liberal tenía como fin primordial establecer límites al poder de la monarquía, por lo que resulto indispensable el establecer una constitución que garantizara los derechos de la sociedad, y organizara el poder. Cuyo fin primordial era el orden social, basándose en la idea de que el poder debe estar controlado y limitado por el derecho.

En este contexto surge la figura de John Locke como uno de los principales exponentes de lo que se conocería como “liberalismo clásico”.

La principal preocupación de Locke en sus tratados es la crítica radical de la Monarquía absoluta y el establecimiento de las coordenadas de un gobierno legítimo, es decir de un gobierno que no transgreda los límites que el pacto social estipula a la comunidad política. Para Locke, el gobierno civil puede explicarse como un acto de confianza de los representados hacia los representantes. Los hombres, que en el estado de naturaleza gozan de igualdad y libertad y no están sometidos a nadie, pactan la existencia del gobierno a cambio de que este respete sus derechos y libertades básicas. Para evitar la deriva despótica del gobierno, Locke defendía la existencia de dos funciones, la legislativa y la ejecutiva, que debían actuar, una de

⁴⁵ Montesquieu, Del espíritu de las leyes, Óp. cit., L. X.I.

manera intermitente, como poder de creación de normas, y la otra de manera permanente, como poder de aplicación de las mismas.⁴⁶

Por lo que, el principio de legalidad es considerado uno de los logros más importantes del Estado de derecho, sus orígenes más significativos descansan en la contraposición entre “el gobierno de los hombres” y “el gobierno de las leyes”. El Estado de derecho es producto de la teoría liberal, así como de una cultura encaminada a limitar el poder estatal y preservar los derechos del individuo.⁴⁷

Es así como los poderes públicos deben estar sujetos a la ley, por tanto, sus actos deben ser conforme⁴⁸ a la misma, para tener validez. Lo que constituye el principio de legalidad.

De esta forma, para que el Estado pueda cumplir con sus funciones debe crear un conjunto de normas jurídicas, que tengan como finalidad⁴⁹:

- a) Organizar a la administración pública (a los poderes del propio Estado)
- b) Precisar los términos de las relaciones entre esos poderes y los gobernados
- c) Ordenar las relaciones de los gobernados entre sí

Así, el Estado creado como forma de organización social encaminado a satisfacer ciertas necesidades comunes, esta guiado y protegido por leyes⁵⁰ a las que deben sujetarse los gobernados y los gobernantes para tener una convivencia armónica,

⁴⁶ Cervantes Andrade, Raúl, óp. cit., nota 48, pp.94

⁴⁷ Correa Ortiz, Jonathan Alejandro., Cultura de la legalidad y derechos humanos, Comisión Nacional de los derechos humanos, 1ª Edición: México, 2016, p.31.

⁴⁸El termino “conformidad” denota no una propiedad sino una relación: precisamente una relación entre un acto y una norma o el conjunto de normas que los regulan.

⁴⁹ Salazar Ugarte, Pedro., La educación y la legalidad, México, Ed. Cal y Arena. 1ª Edición, 2008, p.81.

⁵⁰ En la propia constitución se hallarían las reglas a través de las cuales deberían producirse las leyes a las que, tanto gobernados como gobernantes, se encontrarían sujetos. Cervantes Andrade, Raúl., El constitucionalismo de principios. Un enfoque desde el constructivismo jurídico, México, Ed. Tirant Lo Blanch,2016, p.110

es así como se está en presencia de un Estado de derecho que genera certeza y seguridad jurídica a los individuos.

Al respecto, Pedro Salazar Ugarte señala⁵¹:

“La certeza jurídica, consiste simple y llanamente en conocer con anterioridad a la comisión de una acción determinada cuáles son las posibles sanciones a las que podemos hacernos acreedores. De esta manera, aún bajo el mandato del régimen más despiadado y absurdo, podemos prever lo que pasará si hacemos o dejamos de realizar una acción cualquiera. Y, en esa medida, podemos decidir cuál será el curso de nuestro comportamiento. Esa posibilidad nos brinda un mínimo de seguridad que no tendríamos en un Estado en el que los gobernantes van decidiendo día a día y de manera caprichosa cuáles son las acciones punibles y cuáles son las penas aplicables. Es así como, aunque sea de forma marginal, las leyes constituyen un límite a la actuación de los poderosos. “

Lo que determina, que el hecho de estar regidos por normas que nos permitan conocer las consecuencias de nuestros actos, también genera seguridad de que estas surtirán efectos en caso de incumplimiento.

Al respecto, Burgoa Toledo se refiere al Estado de derecho haciendo la siguiente mención: “Se dice de forma cotidiana que el Estado actual en que vivimos es un Estado de Derecho por la simple existencia de leyes que rigen la conducta de particulares y de autoridades.”⁵²

⁵¹ Salazar Ugarte, Pedro., La educación y la legalidad, México, Ed. Cal y Arena. 1ª Edición, 2008, p.61.

⁵² Burgoa Toledo, Carlos Alberto., El Estado constitucional de derecho y su adecuación al mundo del “Ser”, Revista del Posgrado de Derecho de la UNAM, Vol. 6, núm. 10, 2010, p.117. www.juridicas.unam.mx

Lo que implica la necesidad de que el Estado y el derecho tengan las siguientes características:

1. El orden jurídico debe tener un contenido axiológico en cuanto a valores propios del derecho, como la justicia, el bien común, etcétera.
2. La actividad del gobierno debe mostrar un total respeto a los derechos humanos de los gobernados; es decir, debe existir una amplia consideración y respeto por los derechos individuales y sociales.
3. La estructura racional que es el Estado, debe perseguir la democracia social como forma de vida y a ese fin debe encaminarse toda actividad política.
4. El Estado debe contar con mecanismos que limiten y distribuyan las competencias de los órganos de gobierno del Estado⁵³

No obstante que la edificación del Estado liberal de derecho se había cimentado a partir de la voluntad nacional expresada en la constitución, en términos de una realidad política, la importancia de tal instrumento no fue mayor a la posición privilegiada que se le concedió a la ley, y, por ende, a la voluntad del legislador. Con base en el principio de representación política, la legitimidad alcanzada por los órganos legislativos para decidir lo que debía considerarse como una regla válida de derecho, parecía ser ilimitada. Después de todo, los parlamentos y las cámaras legislativas se encontraban formadas en su totalidad, por aquellos representantes que la mayoría de ciudadanos habían elegido libremente. Esta primacía de la ley y del papel del legislador, hizo que al Estado liberal del siglo XIX se le identificara con el Estado Legislativo.⁵⁴

⁵³Hernández Cruz, Armando., Eficacia constitucional y derechos humanos. Comisión Nacional de los derechos humanos, 1ª ed., México, 2015, p.22

⁵⁴Cervantes Andrade, Raúl., El constitucionalismo de principios. Un enfoque desde el constructivismo jurídico, México, Ed. Tirant Lo Blanch, 2016, p.114

De esta manera, la existencia de leyes que rigen un Estado⁵⁵ corresponde al poder legislativo; leyes que manifiestan la voluntad e intereses de los gobernados, y que, al facultar al órgano legislativo para su creación y modificación, ven en éste al titular de la soberanía.

En el ámbito fiscal, la potestad tributaria⁵⁶ es atribuida exclusivamente al Poder Legislativo, el cual la ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de las contribuciones. Sin embargo, para poder ejercer sus funciones requiere que sus actos estén expresamente concedidos por un ordenamiento jurídico. Lo que representa una limitación a sus actuaciones, las cuales no pueden ser rebasadas ni siquiera por representar un beneficio de carácter público ya que, de hacerlo, se estaría en contra de la ley y, por ende, en contra de la seguridad jurídica del ciudadano.

De lo que se pueden retomar dos aspectos de gran importancia que otorgan validez a los actos de los poderes públicos:

- Todo acto sea compatible con la ley (ausencia de contradicciones).
- Todo acto este expresamente autorizado por la ley.

⁵⁵ Al respecto, Cervantes Andrade, señala que se otorgó al Estado el monopolio de la legislación, es decir, como la única instancia con la legitimidad para decidir lo que debería ser considerado, o no, como derecho. Como consecuencia de ello, no se reconocía como normas jurídicas, más que aquellas que hubieran sido positivizadas mediante la legislación. Cervantes Andrade Raúl, El constitucionalismo de principios. Un enfoque desde el constructivismo jurídico, México, 2016, Tirant Lo Blanch México, pp.120

⁵⁶ Para Héctor Villegas, la potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. Villegas, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De palma, 7ª edición, 2001, p.186

Así, encontramos que la validez de una norma jurídica depende de que la misma haya sido creada bajo las formas y procedimientos legalmente previstos, es decir, que exista la obligación jurídica de ser observada, lo que implica que ésta produzca efectos reales y concretos en la sociedad. Hernández Cruz manifiesta que no basta con que la norma exista y deba ser observada, sino que es necesario que la misma sea aplicada y produzca efectos concretos en el mundo fáctico, el mundo de los hechos.⁵⁷

De tal manera, que el principio de legalidad corresponde a los poderes ejecutivo y judicial, dado que, el poder legislativo al ser titular de la soberanía no encuentra límites a su actuación.

No obstante, no basta con la existencia de leyes también se requiere que éstas se ajusten a la constitución⁵⁸. Por tanto, los actos de los poderes públicos están predeterminados en forma y contenido por la misma.

De lo que se determina que es válida toda ley que además de conferir un poder, lo regula en su forma y contenido, mediante la imposición de límites y vínculos impuestos por normas de rango constitucional⁵⁹, así pues, no hay más que un solo acto conforme a la ley para el legislador.

⁵⁷ Hernández Cruz, Armando., Eficacia constitucional y derechos humanos. México, Comisión Nacional de los derechos humanos, Primera Edición: Noviembre, 2015, p.21

⁵⁸ “Constitución, es la ley fundamental y suprema de un país, ya que implica la base sobre la que se sustenta todo el derecho positivo, al establecer las normas que rigen la vida del Estado, su organización y las relaciones de las autoridades entre sí y frente a sus gobernados. La fundamentalidad y supremacía no explican por sí solas el ser sustancial de la Constitución, pues ésta no es simplemente un documento jurídico en que se contengan sistemáticamente diversas normas básicas del Estado. La Constitución, para merecer con autenticidad ese nombre, debe tener alma y ésta se expresa en un conjunto de principios políticos, sociales y económicos que no son el producto de la imaginación de sus autores, sino que se encuentran arraigados en el ser, el modo de ser y el querer ser de un pueblo.” Burgoa Orihuela, Ignacio., Hacia una nueva constitucionalidad, Reformabilidad de la constitución, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, pp.25,26

⁵⁹ Ferrajoli sostiene que el constitucionalismo corresponde a una segunda revolución en la naturaleza del derecho, que se traduce en una alteración interna del paradigma positivista clásico. Así, mientras la primera revolución se expresó en la omnipotencia del legislador,

Es decir, todo acto de autoridad debe tener fundamento en una norma legal vigente y, además, dicha norma legal debe encontrar su propio sustento en una norma superior.

De esta manera, el principio de legalidad también es aplicable al poder legislativo, el cual está sujeto a normas de rango constitucional. Dado que, en la medida que los principios y derechos conferidos por la constitución regulen la legislación, los actos del legislador no pueden más que asumir el contenido predeterminado por esta.

En relación con lo anterior, Manuel Atienza señala:

Pues bien, el constitucionalismo (que se ha ido imponiendo en los Estados occidentales más avanzados a partir de la segunda guerra mundial) supone grandes cambios en los sistemas jurídicos. Por ejemplo, el derecho no puede verse ya simplemente como un conjunto de reglas, de pautas específicas de comportamiento. Lo que caracteriza nuestras Constituciones (sobre todo en la parte relativa a las declaraciones de derechos), son enunciados que hacen referencia a principios y valores (igualdad ante la ley, dignidad, pluralismo político, etc.) lo cual hace que el derecho aparezca como algo mucho más dúctil e indeterminado que en la época del Estado (legislativo) de derecho. Ello supone, además, otorgar necesariamente a los jueces (los encargados de interpretar y aplicar los anteriores enunciados) un poder mucho mayor del que gozaban anteriormente; lo que justifica de alguna manera ese mayor poder es que se ejercite para salvaguardar los derechos de los ciudadanos. Implica también sustituir el criterio (formal y

la segunda se sustenta en el “principio de estricta legalidad (o de legalidad sustancial). O sea, con el sometimiento también de la ley a vínculos ya no sólo formales sino sustanciales impuestos por los principios y derechos” Ferrajoli, Luigi., Los fundamentos de los derechos fundamentales: debate con Luca Baccelli, Michelangelo Bovero, Riccardo Guastini, Mario Jori, Anna Pintore, Ermanno Vitale y Danilo Zolo; en de Cabo, Antonio y Pisarello, Gerardo(eds.), Trotta, trad. De Perfecto Andrés Ibáñez et al., Madrid, 2001, pp.53 y 55.

procedimental) de validez de las normas del Estado legislativo por otro que añade a los anteriores requisitos una condición de tipo material; en el Estado constitucional, para ser válida, una norma no puede contradecir la Constitución, ni ir en contra de los principios y de los derechos fundamentales allí recogidos.⁶⁰

En la actualidad, el Estado Constitucional de derecho tiene como norma fundamental del ordenamiento jurídico a la Constitución, es a través de ella que se reconocen los principios que regulan la relación jurídico-tributaria⁶¹ y se garantizan los derechos patrimoniales del contribuyente. Estos límites a los que se encuentra sometido el Estado - cuya potestad tributaria le permite imponer y recaudar los tributos necesarios para atender las necesidades de la sociedad- permiten que sus actos estén sometidos a la creación de impuestos justos y que brinden seguridad al contribuyente.⁶²

Así pues, en el Estado constitucional de derecho, la soberanía recae en la constitución y no en el poder legislativo, de modo que también encuentra límites a su actuación frente a los gobernados.

Por su parte, Víctor Bazán contempla que el vigor normativo de la Constitución implica la efectiva vinculación jurídica de los poderes públicos—entre ellos el legislador- a las disposiciones constitucionales, que consagran mandatos jurídicos y no meras expresiones de deseo. Como se sabe, la existencia de tales mandatos

⁶⁰ Atienza, Manuel., “Constitucionalismo, globalización y derecho”, en Miguel Carbonell (comp.), El canon neoconstitucional, Madrid, Ed. Trotta/IJ-UNAM,2010, pp. 265 y 266.

⁶¹ La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Manautou, Margain, Emilio., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí,1985, p.300

⁶²En palabras de Guastini: “Como es obvio, los derechos subjetivos de los ciudadanos están más garantizados en sus relaciones con los poderes públicos cuanto más intensamente la ley regula la actividad de estos últimos. La garantía de los derechos es máxima cuando la ley, al conferir un poder, le impone no solo límites, sino también vínculos sustanciales, predeterminando el contenido de sus actos (es decir, cuando confiere un poder vinculado). “

cargados de energía directriz que se dirigen al legislador proyecta una imagen más de la superación de la percepción de la constitución como normativa exclusivamente encaminada a limitar la acción de los poderes públicos.⁶³

Para concluir con este punto, conviene mencionar la conceptualización que Ferrajoli hace respecto a estos dos términos:

“Podemos también decirlo de esta forma: allí donde el principio de legalidad valga en relación a los Poderes Ejecutivo y Judicial, estaremos frente a un Estado de derecho; allí donde el principio de legalidad se extiende también al Poder Legislativo, estamos frente a un Estado constitucional de derecho.”⁶⁴

Así, la potestad o el poder tributario, como facultad del Estado de imponer a los ciudadanos la obligación de contribuir a los gastos públicos se encuentra sujeta a límites, cuyo fin principal es que las contribuciones impuestas a los gobernados sean justas.

Lo anterior, implica al Estado garantizar que los contribuyentes cumplan con la obligación tributaria de manera proporcional. Ya que, de cierta forma el pago de contribuciones representa privar de una parte de su patrimonio a los particulares para atender las necesidades públicas. Por lo que la autoridad fiscal no puede reclamar el pago de un tributo sin ley previa, ni exigir una conducta que no se encuentre dentro de sus facultades, por ello, debe sujetarse a las formas establecidas por la constitución. Así, en la medida que se respeten los principios, se encontrara el equilibrio entre las facultades del Estado y los deberes de los gobernados.

⁶³ Bazán, Víctor., Control de las omisiones inconstitucionales e inconvencionales: Recorrido por el derecho y la jurisprudencia americanos y europeos, Bogotá, Colombia, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, Primera Edición, diciembre 2014, p.49.

⁶⁴ Guastini Riccardo., Estudio de Teoría Constitucional, Doctrina Jurídica Contemporánea, Colección Dirigida por José Ramón Cossio y Rodolfo Vázquez, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, p.118.

2.2 La fracción IV del artículo 31 Constitucional.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como ley fundamental⁶⁵ del Estado, constituye el fundamento de otras leyes, cuyos factores determinantes de su contenido se rigen por diversos principios que son base de la legislación tributaria, cuyo objeto es regular la actuación del Estado al momento de establecer disposiciones de carácter impositivo, evitando con ello afectar los derechos fundamentales y patrimoniales de los gobernados. Quedando en claro que el poder que ejerce éste, no es absoluto, si no que se encuentra sujeto a límites.

Al respecto, Héctor Villegas advierte que “las clausulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen de forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, etc.”⁶⁶

Así, la fracción IV del artículo 31 Constitucional señala lo siguiente:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

⁶⁵Ferdinand Lasalle al cuestionarse en que se distingue una ley cualquiera de la ley fundamental, indaga respecto a qué ideas o qué nociones son las que se asocian y justifican el termino de “Ley fundamental”. Es así, como determina que es necesario:

- Que la ley fundamental sea una ley que ahonde más que las leyes corrientes, como ya su propio predicado de “fundamental” indica.
- Que constituya el verdadero fundamento de las otras leyes, es decir, que la ley fundamental si realmente pretende ser acreedora a ese nombre, deberá informar y engendrar las demás leyes ordinarias basadas en ella. La ley fundamental, para serlo, había, pues, de actuar e irradiar a través de las leyes ordinarias del país. Ferdinand Lasalle, Qué es una constitución. México, Ed. Colofón, p.35

⁶⁶ Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De palma, 7ª edición, 2001, p.188

Es importante destacar que el artículo citado, determina la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, lo que garantiza al Estado la obtención de ingresos destinados a financiar el gasto público⁶⁷.

La obligación tributaria ha sido definida por Margáin⁶⁸ como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Al respecto, se distinguen dos clases de obligaciones fiscales, considerando como obligación principal del contribuyente a aquella referida al pago de contribuciones, conocida como obligación tributaria sustancial. Sin embargo, hay otras obligaciones formales de naturaleza administrativa que permiten la interrelación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, que tienen por objeto facilitar el pago y el control de la obligación sustancial, por lo que son consideradas accesorias de la obligación principal.

Sobre este punto, Margáin⁶⁹ establece las siguientes características de la obligación tributaria:

- La obligación tributaria es de derecho público, o sea que, siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho;
- La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley;
- En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado;

⁶⁷ A la obligación que tiene el particular de contribuir al gasto público (modalidad obligación) le corresponde una expectativa positiva del Estado sobre el cumplimiento de dicho pago público. En estas circunstancias podemos decir que si el Derecho Fiscal es meramente obligatorio es porque también implica expectativas positivas del Estado. Burgoa Toledo, Carlos Alberto., Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales, México, Ed. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017, p.231

⁶⁸ Margáin Manautou, Emilio., Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Octava Edición, Editorial Universitaria Potosina, México, 1985, p. 252.

⁶⁹ Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Octava Edición, Ed. Universitaria Potosina, México, 1985, p. 253.

- En la obligación fiscal la calidad del deudor o sujeto pasivo solo la tienen las personas físicas o morales;
- La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos;
- La obligación fiscal solo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo;
- La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo;
- En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar.
- La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, solo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

Distinguiendo como obligación tributaria principal a la sustancial, cuya característica consiste en la obligación del contribuyente de dar al Estado una parte de su patrimonio para sufragar los gastos públicos.

Sin embargo, es importante mencionar que en materia fiscal son sujetos de esta obligación las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en ley - “tipo impositivo”-, es decir, deben cumplirse los ámbitos de validez del cual se componen las normas fiscales para ser sujetos de esta obligación. Tal como lo establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo.⁷⁰

Por tal motivo, se considera importante hacer mención de la concepción que Hans Kelsen hace respecto a los ámbitos de validez que determinan la existencia de la norma.

⁷⁰ Artículo 6 C.F.F. 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.

“La validez de una norma positiva no es otra cosa que el modo particular de su existencia. Una norma positiva existe cuando es válida, pero se trata de una existencia especial, diferente de la de los hechos naturales, aunque la norma se encuentre en estrecha relación con tales hechos. Para que una norma positiva exista es preciso que haya sido creada por un acto, a saber, por un hecho natural que transcurra en el espacio y en el tiempo. Por otra parte, una norma que regula la conducta de los individuos; se aplica, pues, a hechos que también transcurren en el espacio y en el tiempo.

Cada norma debe determinar en qué lugar y en qué momento debe realizarse la conducta que prescribe, de tal manera que su validez tiene un carácter a la vez espacial y temporal. Cuando una norma es válida sólo para un lugar y un tiempo determinados, no se aplica sino a los hechos que transcurren en ese tiempo y en ese lugar. Su validez espacial y temporal es limitada. Por el contrario, cuando una norma es válida siempre y en todas partes, se aplica a los hechos cualesquiera sean el lugar y el tiempo en que se produzcan. Su validez es ilimitada, pero ello no significa que sea independiente del espacio y del tiempo, pues los hechos a los cuales la norma se aplica transcurren siempre en un lugar y en un tiempo determinados.

Una norma no tiene solamente una validez espacial y una validez temporal. Tiene también una validez material, si se consideran los hechos particulares, las diversas conductas a las cuales se aplica, sean del orden religioso, económico o político.

Tiene, por último, una validez personal, referida a los individuos cuya conducta regula. Estas dos clases de validez, material y personal, son ilimitadas cuando la norma puede aplicarse a cualquier hecho que sea o a la humanidad entera. Tal es el caso de la Constitución de un Estado federal cuando distribuye el ámbito material de validez de las normas jurídicas

entre el Estado central y los diversos Estados federados o cuando una norma moral se refiere, en principio, a todos los seres humanos.⁷¹

Es así, como los ámbitos que corresponden a toda norma jurídica según Kelsen, deben ser considerados desde cuatro ámbitos: el personal, material, espacial y temporal. Cuya importancia radica en que nos permite identificar quién es el sujeto al que está dirigida la norma, que actos o conductas regula, así como el lugar y momento en que es aplicable. Lo que en su conjunto determinan quién se encuentra sujeto a cumplir lo que prescribe la norma.

Ámbitos de Validez	
Personal	Quién
Material	Qué
Espacial	Dónde
Temporal	Cuando

Determinando que la relación que vincula al Estado con el particular, busca que el Estado debe proteger el interés social, por lo que cuenta con ciertas potestades⁷² frente a los correlativos deberes de los contribuyentes, a fin de garantizar la continuidad de los recursos en el erario público, para cumplir con lo establecido en la constitución y cubrir el gasto público.

⁷¹ Kelsen, Hans., Teoría Pura del Derecho, Buenos Aires. Ed. Eudeba, 4a Ed, 9a Reimpresión, 2009, pp.13,14.

⁷² “La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal status significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un “deber tributario”, sino simplemente un “estado de sujeción”. Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer, o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.” Villegas, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De palma, 7ª edición, 2001, p.187

Por tanto, es importante conocer la clasificación que Margain⁷³ da a los servicios públicos que el Estado presta, en atención a la forma en que se sufragan. Así, nos habla de servicios públicos generales y servicios públicos particulares.

Los servicios públicos generales admiten una subdivisión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general indivisible cuando favorece a toda la colectividad, sin que pueda precisarse qué personas se benefician más que otras con su prestación.

En cambio, los servicios públicos generales divisibles son aquéllos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es posible conocer quiénes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de esos servicios.

Los servicios públicos particulares son aquellos que se prestan a petición de los usuarios interesados. Señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de las contribuciones especiales y los servicios públicos particulares con los derechos.

Por lo que es importante que los gastos públicos estén vinculados a programas y planes que tengan establecidos objetivos que se deseen alcanzar, que permitan el desarrollo integral del país mediante la atención de necesidades públicas, principalmente en aspectos relacionados con el otorgamiento de servicios que brinden una mejor calidad de vida a la sociedad y que permitan lograr la estabilidad económica y social del país. Por lo que el pago de contribuciones resulta en esencia una medida de interés social.

Por lo que corresponde al Estado el deber de asumir la responsabilidad de garantizar a los ciudadanos un mínimo de bienestar, que por sí solos son incapaces de satisfacer.

⁷³Margaín Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México, Octava Edición, Editorial Universitaria Potosina, 1985, p.p. 77,78.

Tal como lo menciona Rodolfo Arango, las personas individualmente consideradas ya no están, en capacidad de asegurarse la provisión de los bienes y servicios materiales necesarios para su subsistencia. Corresponde por ello al Estado, como eficaz instrumento de intervención y regulación de la vida social, satisfacer las prestaciones sociales a quienes, por sus propios medios, no pueden acceder al goce efectivo de los derechos sociales.⁷⁴

Así, el estado tiene el deber de salvaguardar los derechos sociales⁷⁵, generando en la sociedad la expectativa positiva⁷⁶ de que sus necesidades, entre ellas la alimentación, la salud, la educación, la vivienda y la seguridad social, serán cubiertas. Si bien es cierto, que implican obligaciones a cargo del Estado, le corresponde a este adoptar las medidas necesarias para satisfacer tal derecho.⁷⁷De esta forma, el Estado debe destinar recursos a dichos fines mediante la imposición de contribuciones, por lo que corresponde al contribuyente elegir entre el sacrificio contributivo, con los beneficios personales y sociales que

⁷⁴Fabra Zamora, Jorge Luis., Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho. Vol. 2, Primera Edición. Marzo de 2015. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Arango Rivadeneira, Rodolfo, Derechos Sociales, p. 168 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3796>

⁷⁵Derechos sociales no implica un grupo sino un “hacer” (derechos que implican un grupo son derechos colectivos). Por tanto, los derechos sociales, dado que implican un “hacer” se satisfacen. Burgoa Toledo, Carlos Alberto., Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales, Ed. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017, p.305

⁷⁶ “Existen modalidades deónticas y expectativas deónticas. Las primeras consisten en obligaciones o prohibiciones de determinados comportamientos, por lo que, si a alguien se le impone la obligación de realizar algo, evidentemente existe otra persona enfrente esperando la realización de dicha conducta, lo que constituye una expectativa deóntica positiva (de realización). A su vez, si a una persona se le prohíbe realizar una conducta, otra persona tiene la expectativa deóntica negativa (de abstención). Si la Constitución establece que el Estado debe brindar educación, los individuos esperan que así se cumpla porque deónticamente existe la modalidad (obligación) del primero y la expectativa (positiva de realización) del segundo.” Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017, p.232

⁷⁷Existe una dificultad para la consideración de los derechos sociales como derechos plenos por ser difícilmente justiciables y, también, porque suponen un esfuerzo económico cuantioso que choca con la escasez, que es una realidad en la que se encuentran todas las sociedades. Robert Alexy, Derechos Sociales y Ponderación, 2º Edición, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p.92.

representan, o bien, el sacrificio social, normalmente de carácter económico inherente a la postura de no contribuir a los gastos públicos.

No obstante, también debemos destacar que dicho precepto constitucional no sólo establece la obligación de contribuir, sino también la forma en que se debe cumplir con dicha obligación. En este sentido, se establecen límites a la potestad del legislador para establecer contribuciones que respeten los principios constitucionales.

Esto implica que la obligación se debe cumplir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que brinda seguridad a los gobernados de que sus derechos⁷⁸ serán respetados frente al poder impositivo del Estado.

Al respecto, Burgoa Toledo señala que los derechos son eficaces sólo en tanto estén garantizados a través de los deberes de terceros, ajenos al titular del derecho, es por eso que son garantías, porque aseguran el disfrute de los derechos, ya sea individuales o sociales.⁷⁹

Por lo que la actuación del Estado se sujeta a los principios⁸⁰ estipulados por la constitución, lo que representa una verdadera garantía individual⁸¹ para los

⁷⁸ Derechos individuales no implica una persona, sino un “no hacer” (derechos que implican una persona son derechos personales). Por tanto, los derechos individuales dado que implican un “no hacer” se respetan. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales*, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017, pp.232

⁷⁹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales*, Primera Edición. Febrero 2017. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., p.p. 251.

⁸⁰ Lo que distingue a los principios no es su contenido normativo sino, sobre todo, la posición peculiar que ocupan en el ordenamiento jurídico. Los principios serían normas fundamentales, caracterizadoras, que confieren identidad axiológica al ordenamiento y ofrecen justificación a las restantes normas. *Estudios de Teoría Constitucional*. Riccardo Guastini. *Doctrina Jurídica Contemporánea*. Colección Dirigida por José Ramón Cossío y Rodolfo Vázquez. Edición y Presentación Miguel Carbonell. Primera Edición: 2001. Instituto de investigaciones Jurídicas, UNAM, p.p. 133

⁸¹ Las garantías individuales son escritas desde dos ángulos: (i) como modalidad (facultad)... o (ii) como modalidad (prohibición) a cargo del Estado con la correspondiente expectativa negativa (de no realización) a favor del individuo. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales*, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017, pp.232

governados. Generando a su vez una correlativa expectativa negativa al contribuyente de que su derecho a que la contribución sea proporcional y equitativa será respetada en la mayor medida de lo posible.

Es así como de la citada norma se desprenden los siguientes principios constitucionales en materia tributaria:

- Proporcionalidad
- Equidad
- Legalidad
- Contribución al gasto público.

2.3 Principios Constitucionales.

Como hemos mencionado, del artículo 31 fracción IV, se desprenden principios fundamentales para la vida de un Estado que en materia tributaria existen y son protegidos por nuestra Constitución y que el legislador debe respetar al emitir ordenamientos de carácter tributario.

Tal como lo establece Burgoa Toledo, los principios referidos por la Constitución son principios en el derecho que el legislador constitucional creó como estandarte a seguir por el legislador común al crear/modificar leyes impositivas dado que la tributación es restrictiva del patrimonio, el cual constituye uno de los derechos de las personas por ejercicio de los derechos fundamentales.⁸²

Es así como la obligación fiscal debe encontrar apoyo en la Constitución, para ser exactos en los principios⁸³ que reconoce, ya que, a través de estos se busca la protección de los sujetos a quienes la ley impone el pago de un tributo.

⁸² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Los principios tributarios en serio, Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, Vol.5, núm.8, 2009. pp194. www.juridicas.unam.mx

⁸³ Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan la guía máxima de todo el orden jurídico tributario, debido a que las normas

Al respecto la S.C.J.N. hace mención en tesis, de los requisitos necesarios para la validez de un impuesto, considerando los siguiente:

Impuestos, validez constitucional de los.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad

que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumiría caracteres de inconstitucional y, por ende, carecerán de validez jurídica. Arriola Vizcaíno, Adolfo; op. cit, nota 3, p.245.

exige que se respete el principio de igualdad. (Séptima Época, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno. Jurisprudencia, Tesis:199 (H), Página: 2820)

Es así, como la jurisprudencia citada reconoce para la validez de un impuesto la existencia de requisitos fundamentales: proporcionalidad, equidad, legalidad y contribución al gasto público; lo que confirma el reconocimiento de límites al poder del Estado.

De los cuales, para la presente investigación será estudiado de manera independiente el principio de proporcionalidad, para entender la importancia de su existencia dentro de la constitución.

2.3.1. Principio de Proporcionalidad

Uno de los principios rectores de las contribuciones es la proporcionalidad, el cual tiene por objeto que el sujeto obligado al pago del impuesto, tal como lo establece la Constitución, cumpla con este deber en la medida que su capacidad contributiva⁸⁴ lo permita.

Sin embargo, la Constitución no solo hace referencia a la proporcionalidad como principio para cumplir con la obligación, también contempla a la equidad. Al respecto García Bueno señala que la Constitución mexicana tal y como fue redactada ofrece la garantía de Proporcionalidad y Equidad como medio de generar la carga tributaria, y como límite material al ejercicio del poder tributario, funcionando, por ende, como una garantía de justicia en la tributación.⁸⁵

⁸⁴ La capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad" Villegas, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De palma, 2001, p.195.

⁸⁵García Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, p.110.

Por lo que la proporcionalidad y la equidad tributaria no deben confundirse ya que atienden a naturalezas distintas. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva y la equidad con la igualdad tributaria, tal como se expone en la siguiente tesis:

Proporcionalidad y equidad. son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. (Octava época, Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII febrero de 1991, Tesis 3ª./J.4/91, pág.60)

Por el momento solo nos abocaremos al estudio de la proporcionalidad tributaria, lo que nos permitirá analizar el alcance de la capacidad contributiva que en muchos de los casos es confundida con la capacidad económica. Tal como se estipula en la siguiente tesis:

Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, Fracción IV, constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o

rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado, en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (Séptima época, pleno, tomo I, Parte SCJN, Jurisprudencia Constitucional, Tesis 275, pág. 256)

Al respecto, se estipula que quienes mayores recursos económicos posean deben contribuir en proporción mayor en comparación con aquellos que manifiestan menores recursos. Lo cual no siempre es así, ya que la manifestación de capacidad económica no siempre implica la existencia de capacidad contributiva del sujeto.

Por lo que es importante estudiar de manera independiente los conceptos de capacidad económica y capacidad contributiva, para distinguir entre los ingresos derivados de la realización del hecho previsto en ley y aquellos aptos para contribuir, además de tener en claro la relación existente entre ambos.

2.3.1.1. Capacidad Económica

La Real Academia Española define a la capacidad como la propiedad de una cosa de contener otra dentro de ciertos límites. También se refiere a ella como la aptitud, talento o cualidad que dispone a alguien para el buen ejercicio de algo.⁸⁶ En materia jurídica, la misma Real Academia entiende a la capacidad como la aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad más o menos amplia de realizar actos válidos y eficaces en derecho.

Entonces la capacidad económica manifiesta la aptitud económica de un sujeto; representado por los ingresos, bienes o patrimonio que justifican el nacimiento de la obligación tributaria. Ingresos susceptibles de ser gravados siempre y cuando con antelación se cubran aquellas necesidades que resultan indispensables para la actividad económica de los contribuyentes, lo que representa la posible existencia de capacidad contributiva.

Por lo que es importante mencionar que no toda capacidad económica implica la existencia de capacidad contributiva, por cuanto a la presencia de los gastos necesarios para la producción de aquella, los cuales marcan limitaciones a los recursos que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas.

Al respecto, Marco César García Bueno expresa que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos

⁸⁶Real Academia Española.

sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.⁸⁷

Por lo que no pueden considerarse lo mismo, la capacidad económica tiene relación con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica. Por otro lado, la capacidad contributiva se relaciona con el haber patrimonial establecido mediante normas de derecho fiscal, es decir, la parte del patrimonio que para efectos de las contribuciones refleja la riqueza susceptible de gravarse para que el obligado contribuya al gasto público.

Por lo que no tendría sentido hablar de la capacidad contributiva de un sujeto, si este no tiene los medios económicos suficientes para hacer frente a sus obligaciones.

Lo que la capacidad contributiva exige en su carácter de principio material de la tributación, es en un primer aspecto, ubicar la manifestación de riqueza. El legislador, en ningún momento, está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiestan. Así, la presencia de un ingreso, de patrimonio o un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados, y presumen su aptitud contributiva.⁸⁸

Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que puede haber capacidad económica no apta para contribuir.

⁸⁷ García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, p. 51.

⁸⁸ García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, p. 53.

2.3.1.2. Capacidad Contributiva

Para aportar al gasto público el sujeto debe ser económicamente apto, es decir, debe poseer los recursos económicos suficientes para hacer frente a la obligación tributaria. Es así, como la capacidad contributiva es una manifestación de la capacidad económica del contribuyente, a través de la cual se manifiesta la existencia de riqueza susceptible de gravamen.

Riqueza representada por el ingreso y patrimonio obtenido como consecuencia de la realización de alguna actividad económica, que al encontrarse en la situación jurídica o de hecho prevista en ley se obligan al pago de un impuesto, sin embargo, es importante tomar en cuenta la satisfacción de las necesidades básicas e indispensables que se satisfacen con la riqueza manifestada. Motivo por el cual sólo una vez satisfechas éstas, será susceptible de gravamen el excedente de esos ingresos.

García Bueno menciona, además, que la capacidad contributiva tiene un doble aspecto: objetivo, la existencia de riqueza susceptible de tributación; subjetivo, el cual se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria, es decir, el sujeto tendrá capacidad contributiva a partir de que ha cubierto sus necesidades primarias, tanto personales como familiares, en su caso.⁸⁹

Del mismo modo, para el tratadista Domínguez de Olivera, la capacidad contributiva es un concepto que se comprende en dos sentidos, uno objetivo o absoluto y otro subjetivo o relativo. En el primer caso, la capacidad contributiva significa la existencia de una riqueza sobre la cual se tributa (capacidad contributiva como supuesto de tributación), mientras tanto en el segundo, una parte de esa riqueza será objeto de tributación en función a las condiciones

⁸⁹ García Bueno, Marco César, "Principios tributarios constitucionalizados", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), Manual de Derecho Tributario, México, Ed. Porrúa, 2005, pp.40 y 41

individuales (capacidad contributiva como criterio de graduación y límite del tributo).⁹⁰

Como puede observarse, la capacidad contributiva tiene dos sentidos: el objetivo, relacionado con la cantidad de riqueza y la subjetiva, la cual relaciona esa riqueza con las condiciones individuales del contribuyente. Así, el sujeto está en capacidad de contribuir a los gastos del Estado, cuando manifiesta riqueza, solo después de satisfacer sus necesidades.

Por lo tanto, debemos recordar que la capacidad contributiva no se basa únicamente en el razonamiento de quien tenga capacidad económica debe contribuir, sino que el gravamen se valida en aquellos sujetos que son aptos para soportarla. La riqueza, a efecto de que sea susceptible de imposición debe encontrarse, en principio, por encima de un mínimo vital, el cual habrá de determinarse dependiendo de las necesidades del sujeto.

Al respecto, Gaffuri considera que la capacidad contributiva subsiste gracias a la presencia de la capacidad económica, es decir, a la riqueza manifestada por los contribuyentes. Concibe a la capacidad económica como presupuesto necesario, pero no suficiente para integrar el concepto de capacidad contributiva. Pero, además, señala que sólo se puede hablar de capacidad contributiva, cuando la riqueza susceptible de gravamen, se refiere única y exclusivamente al fruto y no a la fuente productiva. Esto es, sin poner en riesgo la subsistencia de dicha fuente. De manera que, si el Estado grava, no sólo el fruto, sino la fuente misma surge la ilegitimidad constitucional del impuesto.⁹¹

En este contexto es importante destacar que para el autor la capacidad contributiva requiere necesariamente la identificación de la capacidad económica que justifique la imposición de un impuesto, sin embargo, la existencia misma de

⁹⁰ Quispe Villaverde, Blanca, op. cit., nota 40, pp.11

⁹¹ García Bueno, Ob. cit., p.169.

esté elemento no representa que se tenga capacidad contributiva, toda vez que, hace la distinción entre la riqueza susceptible de gravamen y aquella que no lo es, refiriéndose a la primera como aquella que excede los mínimos indispensables para subsistir y por los segundos aquellos elementos económicos que permiten el sostenimiento de la fuente de riqueza, y que participan en la obtención de ingresos susceptibles de gravamen.

Por lo tanto, la capacidad contributiva nace una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades. En opinión de García Bueno, cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria.⁹²

Entonces el principio de proporcionalidad requiere de la identificación de dos momentos:

1. Ubicar las fuentes generales de riqueza que justifiquen el nacimiento de la obligación tributaria (capacidad económica).
2. Y determinar la riqueza susceptible de gravamen (capacidad contributiva).
A través de la individualización de la carga tributaria, mediante la identificación de la riqueza no susceptible de gravamen que permita atender las necesidades particulares de cada contribuyente.

Para Burgoa Toledo este principio se obtiene de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla- toda vez que sin la existencia de estos últimos, la primera es imposible de producirse-, lo que en conjunto da como resultado la capacidad contributiva, que se representa como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos

⁹²García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, p. 49.

indispensables/necesarios para obtenerla, por lo que es posible concluir que la capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad.⁹³

Por lo tanto, la capacidad contributiva se manifiesta con la aptitud de ser sujeto de un gravamen, como consecuencia de haberse generado el hecho imponible representado con la obtención de ingresos y haber personalizado las cargas tributarias de acuerdo a las necesidades básicas de cada contribuyente, lo que en esencia permite salvaguardar su patrimonio.

Por su parte García Belsunce señala que la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización.⁹⁴

Así, la obligación de pagar contribuciones en relación a la capacidad contributiva, requiere de la existencia de ciertos elementos, en primer lugar, valorar la aptitud económica del sujeto de acuerdo a la riqueza manifestada, y posteriormente la identificación de aquellos elementos que neutralizan la carga tributaria.

Es por ello que Burgoa Toledo hace mención de los elementos esenciales de la tributación refiriéndose a las propiedades mínimas que toda ley fiscal debe contener para ser proporcional y sin los cuales no podría existir la dinámica tributaria. Por lo que hace la distinción entre los elementos impositivos y los elementos neutralizadores, refiriéndose a los primeros como límites de la libertad contractual y a los segundos como soporte de dicha libertad.⁹⁵

⁹³ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, La tributación y su constitucionalidad en México, México, Ed. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, junio 2015, p.65.

⁹⁴ Villegas, Héctor. "Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario" Óp. Cit. p. 199.

⁹⁵ Burgoa Toledo Carlos Alberto. Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales. Primera Edición. 2017, pp. 32,33.

De esta forma el principio de proporcionalidad encuentra sustento en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que se cita textualmente:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Ahora bien, conforme a lo indicado anteriormente, es importante mencionar lo que a este respecto indica Burgoa Toledo:⁹⁶

“Por cargas, dice la ley, se entienden las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, esto es, los elementos impositivos de las contribuciones, los cuales junto con los elementos neutralizadores producen el principio de proporcionalidad.”

Lo que en conjunto puede representarse de la siguiente manera:

Contribución	
Elementos Impositivos	Elementos neutralizadores
Sujeto	Exenciones
Objeto	No incidencias
Base	Deducciones
Tasa o tarifa	Acreditamientos

Fuente: Burgoa Toledo, Carlos Alberto, revista Consultorio Fiscal número 496

Ahora bien, dentro de los elementos neutralizadores para determinar la base de una contribución, tenemos a las deducciones y exenciones, es precisamente a través de figuras como ésta que se pretende dar un tratamiento justo, lo que

⁹⁶ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, El artículo 5 del CFF como eje de actuaciones y decisiones, en revista Consultorio Fiscal número 496 de la segunda quincena de abril de 2010. Facultad de Contaduría y Administración. UNAM. pp.75 y 76.

implica valorar la situación particular en que se encuentra cada contribuyente, evitando con ello cargas exorbitantes. Además de garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes. Por lo que debe quedar claro, tal como se menciona a continuación que:

“La proporcionalidad tributaria es el conjunto de elementos impositivos y elementos neutralizadores, pues de no existir estos últimos la carga tributaria será confiscatoria, ya que una contribución debe obligar sin ser ruinosa, respetando los Derechos Fundamentales y mínimos de los contribuyentes, por eso la tributación debe ser acorde con las personas a gravar y acorde a los esfuerzos indispensables y necesarios para obtener los ingresos por los cuales se pagan contribuciones, cuyo axioma es⁹⁷:

$$P = (EI - EN) CC$$

En donde:

P = Proporcionalidad

EI = Elementos Impositivos

EN = Elementos neutralizadores

CC = Capacidad Contributiva

Por tanto, para que un impuesto sea proporcional debe existir congruencia entre éste y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. En este sentido, la proporcionalidad implica que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de la capacidad económica del contribuyente; de ahí la necesaria relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa; por tanto, debe pagar más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos quien la tenga en menor proporción.

⁹⁷ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales. Ed. Dofiscal Editores S.A. de C.V. Primera Edición, febrero 2017, p. 44.

Todo impuesto debe gravar manifestaciones de capacidad contributiva. En consecuencia, si hubiera un impuesto que resultara demasiado oneroso para el contribuyente, por qué lo obliga a detraer una parte muy importante de sus ingresos o de su patrimonio, o por que excede totalmente sus posibilidades económicas, la consecuencia sería que para ese contribuyente el tributo resulta claramente confiscatorio.

Para Héctor B. Villegas⁹⁸ la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

1. Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo u otro, salvo aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.
2. No puede seleccionarse como hecho imponible o base imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
3. En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaigan contra un contribuyente pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Lo que significa que el principio debe aplicarse para evitar que se intente gravar a aquellos que se encuentren por debajo de un nivel económico mínimo, cuando se elijan hechos imposables que no sean idóneos para reflejar capacidad contributiva, o cuando dicha carga resulte excesiva.

Por lo que, al legislador le corresponde ubicar la fuente del tributo sin olvidar la capacidad contributiva del sujeto obligado, para lo cual deberá determinar con

⁹⁸ Villegas, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ed. De palma, 7ª edición, 2001, p.199.

precisión el permiso a considerar todos aquellos gastos de producción de la fuente, que evidentemente inciden sobre la base gravable. En consecuencia, las cargas tributarias requieren incidir sobre la riqueza neta.

Así, el Estado debiera exigir al sujeto pasivo una aportación apegada a su capacidad contributiva. Tal argumento representa la existencia del Estado Constitucional de Derecho, y a su vez, de la estabilidad económica del país.

De lo que se concluye que el principio de proporcionalidad posee las siguientes características:

- Es la base y sustento de una tributación justa.
- Limita la actuación del Estado, al impedir que se establezcan impuestos que sean confiscatorios al patrimonio del contribuyente.
- Protege los recursos económicos indispensables para solventar las erogaciones que permitan el logro del objeto social o actividad predominante del contribuyente, ya que a partir de la satisfacción de las mismas surge la posibilidad de contribuir al gasto público.

Así tenemos que el establecimiento de los impuestos debe estar estrechamente relacionada con el principio de proporcionalidad, de tal manera que serán contribuyentes aquellos que estén en capacidad de contribuir al gasto público. Por lo tanto, el principio de proporcionalidad como límite impositivo restringe la actividad del legislador, evitando que sobrepase los límites constitucionales que determinan la validez de una norma. De lo contrario se estaría ante un acto de inconstitucionalidad.

2.4. Principios de Política

2.4.1. Simetría Fiscal

Otro de los elementos a considerar por las autoridades durante la reforma de 2014 y que adquiere gran relevancia dado el impacto que ejerce sobre los ingresos y

gastos que se consideran para la determinación de la base gravable en materia del impuesto sobre la renta, es el “principio de simetría fiscal”. Cuya importancia radica en el hecho de que la autoridad ha considerado como requisito la existencia de una relación de equilibrio entre los ingresos y gastos, es decir, para que un contribuyente pueda deducir un gasto que realizó por resultarle estrictamente indispensable para la consecución de sus fines, es necesario, que el perceptor del ingreso lo acumule.

Al respecto, la exposición de motivos del impuesto sobre la renta, establece lo siguiente en relación a la simetría fiscal:

Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la estructura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

La simetría fiscal protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, ya que en la medida en que no existan desviaciones de la misma, se evita la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso.

En relación a lo manifestado en la exposición de motivos, el principio de simetría fiscal tiene como objetivo resarcir el costo que implica la deducción total de las erogaciones que a su vez son ingresos total o parcialmente exentos; por lo que se propuso acotar la deducción de los pagos realizados por los patrones a sus trabajadores, cuyo fin es restablecer el equilibrio entre los gastos e ingresos. Sin embargo, también es importante destacar lo que la Suprema Corte de la Nación menciona respecto a este elemento, dado que considera a la simetría fiscal como un principio de política tributaria, toda vez que, no encuentra relación alguna con los principios que en materia fiscal se encuentran regulados por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a lo anterior, el Tribunal emitió un criterio en relación con el principio de simetría fiscal, que en seguida se transcribe:

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.

Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V. y otras. 27 de abril de 2010. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1006/2009. Tyco Electronics Tecnologías, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1346/2009. Aluprint, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 441/2009. Grupo McGraw-Hill S.A. de C.V. y otra. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz

Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXVII/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez.

Derivado de lo expuesto por el tribunal, se desprenden los siguientes puntos:

1. La simetría fiscal es un principio de política tributaria.
2. Su ausencia no tiene como consecuencia la violación a los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV constitucional.
3. La asimetría fiscal no viola el artículo 31, fracción IV constitucional, sin embargo, sus efectos pueden incidir sobre las normas fiscales ocasionando la contradicción de éstas con los principios de legalidad, proporcionalidad o equidad. Provocando la inconstitucionalidad de la norma.

Capítulo 3.

Las prestaciones laborales

Los constantes cambios inciden inevitablemente en las actividades económicas, sociales y laborales, lo que ha dado lugar a nuevas formas de relaciones que permitan ajustarse a las necesidades del entorno y regular ciertos comportamientos.

Es por ello que a través del derecho se regulan estas relaciones, con el fin de buscar un equilibrio entre los intereses de la sociedad y de los particulares; y proteger los derechos que derivan de ésta.

Es así como la actividad laboral, entendida como la actividad humana de carácter económico atinente a brindar a los individuos de satisfactores necesarios para atender sus necesidades básicas de supervivencia, da lugar al surgimiento de una relación laboral entre los sujetos involucrados.

Según la Organización Internacional del Trabajo, las relaciones laborales son un nexo jurídico entre empleadores y trabajadores existente cuando una persona proporciona su trabajo o presta servicios bajo ciertas condiciones y a cambio de una remuneración.

Es importante mencionar que es justamente el derecho laboral⁹⁹, el que se encarga de regular la relación entre patrón- trabajador. Procurando siempre la protección y defensa de los derechos del trabajador, que aseguren su dignidad como ser humano. Sin embargo, esta relación se ha caracterizado por ser un tanto complicada, ya que convergen intereses opuestos en cada una de las partes.

Con la creación de la Constitución de 1917, se asumió una política proteccionista para el trabajador plasmada en el artículo 123 constitucional, base de los derechos de los trabajadores; fundamentada en la necesidad de proteger a la clase trabajadora de la explotación y el abuso en favor de intereses particulares. Misma que consolidó la creación de la Ley Federal del Trabajo como ley secundaria a partir de 1931, cuyo propósito es promover la equidad entre quienes proporcionan la fuente de trabajo y contribuyen a que ésta prospere.

En términos del artículo 20 de la LFT, la relación laboral se entiende como un acto que da origen a la prestación de un servicio personal subordinado a las órdenes de un patrón, mediante el pago de un salario. Por lo que toda relación laboral debe formalizarse en un contrato, el cual surge como un simple acuerdo de voluntades para establecer las condiciones laborales.

⁹⁹Conforme a Walter Kaskel y Hermann Dersch, el derecho del trabajo es “el conjunto de todas las normas jurídicas, que regulan la situación jurídica de las personas directamente interesadas en la relación de trabajo dependiente, sea como trabajadores, empleadores o de cualquier otro modo” Derecho del Trabajo, Ediciones de Palma, Buenos Aires, p.4.

En este sentido Rafael de Pina¹⁰⁰ menciona:

La Ley Federal del Trabajo, los contratos individuales, colectivos y contratos ley, fijan una serie de obligaciones patronales de carácter económico que, en forma directa e indirecta, retribuyen a los trabajadores el servicio personal subordinado que les prestan.

Ello lo confirma el artículo 24 de la misma ley laboral al establecer textualmente lo siguiente:

Artículo 24 LFT. Las condiciones de trabajo deben hacerse constar por escrito cuando no existan contratos colectivos aplicables. Se harán dos ejemplares, por lo menos, de los cuales quedará uno en poder de cada parte.

Las condiciones generales del trabajo serán pactadas observando lo dispuesto en el artículo 56 de la LFT; es decir, basadas en el principio de igualdad entre hombres y mujeres, que en ningún caso podrán ser inferiores a las fijadas en la ley, deberán ser proporcionales a la importancia de los servicios e iguales para trabajos iguales, sin que puedan establecerse diferencias o exclusiones por motivo de origen étnico o nacionalidad, sexo, genero, edad, discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, salvo las modalidades expresamente consignadas en la ley federal del trabajo.

Por lo tanto, las empresas en su carácter de patrón adquieren diversos deberes como consecuencia de la relación laboral que surge con sus trabajadores, algunos de los cuales se convierten en derechos exigibles por parte de quienes prestan el servicio, en tal sentido se tiene que observar la legislación aplicable, a fin de satisfacerlos en la forma y en el tiempo que éstas señalen.

¹⁰⁰De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa, México, 1986, p. 44

Tal como lo sustenta Burgoa Toledo, al señalar que entre las obligaciones de los patrones se encuentran el otorgamiento de prestaciones:

“Prestaciones en donde la voluntad del patrón es nula, pues en todo momento rige la ley y, por tanto, es claro que dichas prestaciones son derechos fundamentales de los trabajadores, para los patrones son obligaciones fundamentales pues su pago no es optativo.”¹⁰¹

Es así, como inherente a toda relación contractual se encuentran las obligaciones y derechos, que son correlativos entre las partes, pues a cada obligación le corresponde un derecho en la contraparte del contrato. Donde la ejecución del trabajo convenido constituye la obligación principal del trabajador, a la vez que el otorgamiento de un salario y prestaciones representan la obligación del patrón. Por lo que es importante conocer a detalle cuales son las obligaciones que surgen de la relación laboral, para cada una de las partes.

Entre las obligaciones de los trabajadores contenidas en el artículo 134 de la Ley Federal del Trabajo, se encuentran las siguientes:

- Ejecutar el trabajo con la intensidad, cuidado y esmero apropiados y en la forma, tiempo y lugar convenidos.
- Desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados en todo lo concerniente al trabajo.
- Avisar al patrón inmediatamente, las causas justificadas que le impidan presentarse a trabajar.
- Cumplir las disposiciones de las normas de trabajo que les sean aplicables

No obstante, varias son las obligaciones de carácter fundamental contempladas en el artículo 132 de la Ley Federal del Trabajo a cargo de los patrones:

¹⁰¹Burgoa Toledo, Carlos Alberto, La tributación y su constitucionalidad en México, Dofiscal Editores S.A. de C.V., 1ª ed., junio 2015. México. p.256

- La principal obligación sobre todas las que tiene el patrón es pagar los salarios e indemnizaciones al trabajador.
- Proporcionar los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la realización del trabajo, debiendo estar los mismos en buenas condiciones y ser reemplazados cuando dejen de ser eficientes.
- Proporcionar local seguro para la guarda de los instrumentos de trabajo pertenecientes al trabajador
- Cuando ocupen a más de cien trabajadores y menos de mil, los gastos indispensables para sostener en forma decorosa los estudios técnicos, industriales o prácticos en centros especiales, nacionales o extranjeros, de uno de sus trabajadores o el hijo de alguno de ellos. Si el número de trabajadores excede de mil, deberá sostener a tres becarios.
- Contribuir al fomento de actividades culturales y deportivas de los trabajadores.
- Expedir cada quince días, a solicitud de los trabajadores, constancia de días trabajados y salario percibido.

A fin de garantizar los derechos a los que se hacen acreedores ambas partes, resulta conveniente que se implementen políticas de remuneración acordes con las necesidades de la empresa y de la fuente de trabajo. Son justamente estas políticas la columna vertebral de los vínculos laborales que se entablan entre patronos y trabajadores.

Es así como las prestaciones que otorgan las empresas a sus empleados se clasifican en:

De ley: Las previstas específicamente en la Ley Federal del Trabajo y que deben ser cubiertas de manera obligatoria a los trabajadores, tal es el caso de las vacaciones, prima vacacional, aguinaldo, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y la prima de antigüedad.

Contractuales: Son beneficios adicionales a los establecidos como obligatorios por la Ley Federal de Trabajo, que establecen las partes al momento de formalizar la relación laboral; pactadas normalmente en las políticas y en los contratos de trabajo de la empresa. Estas se clasifican en:

- Superiores a las legales: Las cubiertas con un monto mayor a los mínimos referidos en la Ley Federal del Trabajo.
- De previsión Social: La previsión social es el sistema político-económico que protege, tutela y reivindica los derechos e intereses de los que viven de su trabajo.¹⁰²A su vez, el diccionario de la Real Academia Española, dice que el término previsión social puede definirse como “la acción de prever lo conveniente para atender contingencias o necesidades previsibles, mientras que la palabra social significa perteneciente o relativo a la sociedad o contingencias entre unas y otras clases”.¹⁰³En el entendido que dichas remuneraciones deben ser suficientes para cubrir las necesidades de un jefe de familia en el ámbito económico, social, y cultural.

Entonces las prestaciones legales siempre formarán parte del costo de los patrones; sin embargo, las extralegales, al no ser obligatorias, incrementarán el costo laboral, dependiendo de las que cada empresa otorgue, es decir, a mayores prestaciones extralegales, mayor será el costo que represente a los patrones.¹⁰⁴

3.1. Prestaciones de Ley

El objeto de otorgar estas prestaciones es retribuir al trabajador por la prestación de un trabajo personal subordinado.

¹⁰²Delgado Moya, Rubén, El derecho a la seguridad social, México, Ed. ISTA, 1991, p.166.

¹⁰³ Diccionario de la Real Academia Española, México, 2012

¹⁰⁴Taller de prácticas, “Previsión social, Jurisprudencia de la SCJN y criterios del SAT, así como tratamiento fiscal en el IETU y otros aspectos en el ISR” Práctica Fiscal 597, 2010, A23-A24.

Las prestaciones previstas específicamente en la Ley Federal del Trabajo (LFT) y que deben ser cubiertas de manera obligatoria a los subordinados son:

3.1.1. Prima Dominical

La prima dominical es una prestación que se cubre a los trabajadores que laboran de manera cotidiana los domingos como parte de su jornada laboral, cuyo día de descanso es cualquier otro día de la semana al estipulado en la LFT, consistente en un monto de 25% adicional sobre el salario¹⁰⁵ normal que se paga al trabajador.

Artículo 71 LFT. En los reglamentos de esta ley se procurará que el día de descanso semanal sea el domingo. Los trabajadores que presten su servicio en día domingo tendrán derecho a una prima adicional de un veinticinco por ciento, por lo menos, sobre el salario de los días ordinarios de trabajo.

Es importante mencionar que cuando exista controversia entre las partes referente al otorgamiento de esta prestación, se aportaran las pruebas que resulten convenientes de acuerdo a lo estipulado por el artículo 784 de la Ley Federal del Trabajo.

Artículo 784 LFT. La junta eximirá de la carga de la prueba al trabajador, cuando por otros medios esté en posibilidad de llegar al conocimiento de los hechos, y para tal efecto requerirá al patrón para que exhiba los documentos que, de acuerdo con las leyes, tiene la obligación legal de conservar en la empresa, bajo el apercibimiento de que, de no presentarlos, se presumirán ciertos los hechos alegados por el trabajador. En todo caso, corresponderá al patrón probar su dicho cuando exista controversia sobre:

¹⁰⁵ Artículo 82 LFT. Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

XI. Pago de las primas dominical, vacacional y de antigüedad.

Al respecto, la siguiente tesis establece que previamente el trabajador debe probar que laboró el día domingo.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, Tomo XXXIV, p. 1064. Materia Laboral, Tesis I.1o.T. J/63, Jurisprudencia, Registro 161240, agosto de 2011.

PRIMA DOMINICAL. EL TRABAJADOR DEBE PROBAR QUE LABORÓ EL DÍA DOMINGO PARA TENER DERECHO A SU PAGO Y, EN SU CASO, AL PATRÓN CORRESPONDE ACREDITAR QUE SE LOS CUBRIÓ. El artículo 784 de la Ley Federal del Trabajo al señalar que: "... En todo caso, corresponderá al patrón probar su dicho cuando exista controversia sobre: ... XI. Pago de las primas dominical, vacacional y de antigüedad.", presupone, respecto al pago de la prima dominical, la comprobación previa por parte del trabajador que prestó sus servicios al patrón los domingos, y en caso de que demuestre esta situación queda a cargo del patrón acreditar que se los cubrió. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

De lo anterior, podemos afirmar que una vez que el trabajador demostró haber laborado en domingo, es obligación del patrón realizar el pago correspondiente.

Tratamiento fiscal: La prima dominical se considera un ingreso exento para el trabajador, hasta por el equivalente a un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada domingo que se labore, con fundamento en el artículo 93 fracción XIV LISR.

3.1.2. Prima de Antigüedad

La prima de antigüedad es un derecho laboral establecido en el artículo 162 de la LFT, que las empresas deben entregar a sus trabajadores como consecuencia de la terminación de su relación laboral.

Hay que considerar que la prima de antigüedad es otorgada a los trabajadores que se encuentran en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Se separen voluntariamente, siempre que hayan cumplido quince años de servicio, por lo menos.
- El trabajador dé por rescindida la relación laboral por causa justificada
- Sea el patrón quien decida dar por terminada la relación laboral.
- Cuando se presente la muerte de éste, independientemente del tiempo que haya prestado sus servicios.

La prestación a entregar debe ser por el equivalente a doce días de salario por cada año de servicio prestado, tomando como base para su cálculo el salario que perciba el trabajador al término de la relación laboral, cuyo monto no puede ser inferior a un salario mínimo¹⁰⁶, ni exceder el doble de este concepto¹⁰⁷. En caso de exceder, se tomará como máximo a ésta última.

Asimismo, la Ley Federal del Trabajo prevé las reglas que debe seguir un patrón cuando enfrenta el retiro voluntario de varios subordinados, atendiendo a lo siguiente:

¹⁰⁶ Artículo 485 LFT. La cantidad que se tome como base para el pago de las indemnizaciones no podrá ser inferior al salario mínimo.

¹⁰⁷ Artículo 486 LFT. Para determinar las indemnizaciones a que se refiere este título, si el salario que percibe el trabajador excede del doble del salario mínimo del área geográfica de aplicación a que corresponda el lugar de prestación del trabajo, se considerará esa cantidad como salario máximo. Si el trabajo se presta en lugares de diferentes áreas geográficas de aplicación, el salario máximo será el doble del promedio de los salarios mínimos respectivos.

El pago se hará en el momento del retiro, cuando el número de trabajadores que se retire durante el año, no excede del 10% del total de los trabajadores de la empresa, en caso contrario, se cubrirá a los que se retiren, primeramente. Si se retiran al mismo tiempo, se cubrirá a los que tengan mayor antigüedad, y podrá diferirse para el año siguiente el pago que le corresponda a los trabajadores restantes.

Tratamiento fiscal: De acuerdo al artículo 93 fracción XIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, están exentas del pago del impuesto, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de la prima de antigüedad. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo.

3.1.3. Vacaciones y Prima Vacacional

Las vacaciones son un derecho de los trabajadores generado por el transcurso del tiempo laborado. De acuerdo con el artículo 76 de la LFT los trabajadores que tengan más de un año de servicios disfrutarán de un periodo anual de vacaciones pagadas. Dicho periodo de vacaciones para el primer año será de seis días laborables y se irá incrementando en dos días laborables, hasta llegar a 12, por cada año subsecuente de servicio; después del cuarto año, el periodo de vacaciones se aumentará en dos días por cada cinco de servicio.

Para tener en claro, el computo de los días de vacaciones a que tiene derecho el trabajador, se hace mención de la siguiente tesis:

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tesis 2a./J. 6/96.
Segunda Sala. Novena Época. Tomo III, febrero de 1996, Pág. 245

VACACIONES. REGLA PARA SU COMPUTO. De conformidad con el artículo 76 de la Ley Federal del Trabajo, el derecho al disfrute de vacaciones se genera por el tiempo de prestación de los servicios; y así se obtiene que por el primer año, el trabajador se hará acreedor a cuando menos seis días laborables y aumentará en dos días laborables, hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicios, es decir, al segundo año serán ocho, al tercero diez; y, al cuarto doce. Después del cuarto año, el periodo de vacaciones se aumentará en dos días por cada cinco de servicios, que empezarán a contar desde el inicio de la relación contractual, porque la antigüedad genérica se obtiene a partir de ese momento y se produce día con día y, de forma acumulativa, mientras aquel vínculo esté vigente; por tanto, una vez que el trabajador cumple cinco años de servicios, operará el incremento aludido y, entonces, disfrutará hasta los nueve años de catorce días de asueto; luego, del décimo al décimo cuarto años de dieciséis y así sucesivamente.

En el caso de trabajadores que presten servicios discontinuos y de temporada, tienen derecho al periodo anual de vacaciones en forma proporcional al número de días trabajados. Es importante aclarar que en el caso de la terminación de las relaciones de trabajo antes del cumplimiento del año de servicios, las vacaciones se pagarán proporcionales al tiempo de servicios prestados.

Así, surge la obligación de cubrir la prima vacacional, que es la prestación en dinero, a la cual tiene derecho el trabajador con el objeto de que tengan un ingreso extra para el disfrute de sus vacaciones, no menor al 25% sobre el salario correspondiente a los trabajadores durante el periodo de vacaciones.

Artículo 80 LFT. Los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que les correspondan durante el periodo de vacaciones.

Tratamiento Fiscal: El artículo 93, fracción XIV de la LISR, establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador.

3.1.4. Aguinaldo

El aguinaldo es uno de los principales compromisos laborales que tiene el patrón con sus trabajadores, y el cual constituye un derecho irrenunciable, pues se establece como una de las prestaciones mínimas de ley que toda empresa debe otorgar año con año, equivalente a quince días de su sueldo base y que deberán proporcionar antes del veinte de diciembre de cada año, de acuerdo a la ley federal del trabajo.

Artículo 87 LFT. Los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual que deberá pagarse antes del día veinte de diciembre, equivalente a quince días de salario, por lo menos. Los que no hayan cumplido el año de servicios, independientemente de que se encuentren laborando o no en la fecha de liquidación del aguinaldo, tendrán derecho a que se les pague la parte proporcional del mismo, conforme al tiempo que hubieren trabajado, cualquiera que fuere éste.

El objeto de otorgar esta gratificación es retribuir al trabajador al finalizar el año, ante los ineludibles gastos extraordinarios a que se enfrentan con motivo de requerimientos que se generan por las celebraciones de la época, al respecto la exposición de motivos del Congreso de la Unión, estableció que el pago del aguinaldo se debe realizar en diciembre para que los trabajadores puedan hacer frente a los gastos extraordinarios derivados de las festividades de fin de año, mismas que no pueden cubrir con su salario normal.

Tal criterio es reafirmado por la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por la SCJN que a continuación se describe:

Jurisprudencia Histórica. Cuarta Sala. Séptima Época. Apéndice 2000. Tomo V, Trabajo Pág. 1080

AGUINALDO, REQUISITO PARA TENER DERECHO AL PAGO DE- [TESIS HISTÓRICA].- La obligación de pagar un aguinaldo anual a los trabajadores antes del 20 de diciembre, comprende únicamente a aquellos que estén laborando en la fecha en que se liquide el mismo, en atención a la finalidad que a dicha prestación se asigna en la exposición de motivos del artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo, en donde se establece que se crea en virtud de que las festividades del aludido mes de diciembre obligan a los trabajadores a efectuar gastos extras que no pueden cubrir con su salario normal.

Tratamiento Fiscal: De acuerdo con el artículo 93 fracción XIV, no se pagará el impuesto por las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen de manera general.

3.1.5. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho establecido en el artículo 123, apartado A, Fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹⁰⁸, del cual gozan los trabajadores como

¹⁰⁸Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley. El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

redistribución al esfuerzo que realizan para la generación de éstas. Cuyo objetivo principal es estimular la productividad y mejorar el nivel económico del trabajador, lo que contribuye al logro de justicia social entre patrón-trabajador, al verse beneficiadas ambas partes de los frutos de su trabajo. Además, de ser considerada una obligación de carácter laboral, por lo que se encuentra regulada en la Ley Federal del Trabajo.

Así, las empresas se obligan a dar cumplimiento a dicha disposición. Es de entenderse que cualquier persona física o moral constituida como unidad económica de producción o distribución de bienes y servicios, con independencia de la actividad económica a la que se dediquen, siempre que tengan personal a su servicio de manera subordinada, tendrán que realizar el reparto de utilidades.

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:

- a. Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores;
- b. La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales;
- c. La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen.
- d. La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares;
- e. Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley;
- f. El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

No obstante, la Ley Federal del Trabajo en su artículo 126 exceptúa de esta obligación a las entidades siguientes:

- Las empresas de nueva creación durante el primer año de funcionamiento.
- Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un nuevo producto, durante los dos primeros años de funcionamiento.
- Las empresas de nueva creación, dedicadas a la industria extractiva, durante el periodo de exploración.
- Las instituciones de asistencia privada, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia sin fines de lucro.
- El IMSS y las Instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.
- Las empresas que tengan un capital menor al que fije la Secretaria de Trabajo y Previsión Social, que para efectos de la resolución emitida el 19 de diciembre de 1996 se determinó la exención a aquellas cuyos ingresos anuales declarados para efectos del impuesto sobre la renta sean inferiores a \$300,000.00 pesos.

El reparto de utilidades se debe realizar dentro de un plazo de 60 días naturales siguientes a la fecha en que se presentó la declaración anual del ejercicio como lo señala el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo. Así, conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que las personas morales deberán cumplir con la presentación de la declaración anual a más tardar el 31 de marzo del ejercicio siguiente, de conformidad con lo establecido en su artículo 9¹⁰⁹, y las personas físicas durante el mes abril del ejercicio siguiente conforme al artículo 150¹¹⁰ de la misma ley.

¹⁰⁹Artículo 9. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas; dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

¹¹⁰Artículo 150. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo,

Por lo que las personas morales deberán cumplir con la obligación del reparto de utilidades a más tardar el 31 de mayo y las personas físicas hasta el 31 de junio.

Los trabajadores¹¹¹ que presten sus servicios de manera subordinada tienen el derecho a participar en el 10% de las utilidades de las empresas. Para efectos del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo se considera utilidad en cada empresa la renta gravable determinada de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En términos del artículo 124 de la Ley Federal del Trabajo, el salario sobre el que se calculará la PTU será el que perciban los trabajadores en efectivo por cuota diaria, por lo cual no se consideran como parte de él, las gratificaciones, percepciones, primas y demás prestaciones como el tiempo extra, incentivos que se entreguen a cada empleado.

La utilidad distribuible se divide en dos partes iguales, determinadas por los días laborados y por el importe de sus salarios de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 123 LFT. La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

Todos los trabajadores tiene derecho a la PTU, sin embargo, a fin de otorgar este derecho de manera equitativa y justa a cada beneficiario, el artículo 127 de la LFT señala algunas particularidades respecto a los trabajadores de confianza,

están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

¹¹¹Artículo 8 LFT. Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

exceptuando de este derecho a los directores generales, administradores generales, gerentes generales, en virtud de que ellos y las demás personas que ejercen funciones de dirección y administración, son considerados representantes del patrón como lo señala el artículo 11 de la ley laboral.

Se encuentran excluidos del reparto de la PTU, los empleados siguientes:

- Directores, administradores, y gerentes generales.
- Trabajadores domésticos
- Las personas físicas que sean propietarios o copropietarios de una negociación.
- Profesionales, técnicos, artesanos y otros que en forma independiente prestan servicios a una empresa, siempre y cuando no exista una relación de trabajo subordinada con el patrón.
- Trabajadores eventuales cuando hayan laborado menos de 60 días durante el ejercicio fiscal.

Tratamiento Fiscal: De acuerdo a las Normas de información Financiera la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) es un gasto, que para efectos fiscales se considera no deducible de acuerdo al artículo 28 Fracción XXVI de la LISR¹¹², sin embargo, la Ley de Ingresos de la Federación establece un estímulo fiscal, consistente en la disminución de la PTU pagada en el ejercicio de la utilidad fiscal determinada en los pagos provisionales correspondientes a los meses de Mayo a Diciembre.

Artículo 16 LIF. Durante el ejercicio fiscal de 2017, se estará a lo siguiente:

A. En materia de estímulos fiscales:

¹¹²Artículo 28 LISR. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: Fracción XXVI. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

VIII. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución a que se refiere este artículo se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa.

Conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades que se disminuya en los términos de este artículo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente.

Para los efectos de lo previsto en la presente fracción, se estará a lo siguiente:

- a) El estímulo fiscal se aplicará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda.
- b) En ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de la aplicación de este estímulo.

Derivado de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), que entro en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se estableció un nuevo procedimiento para la determinación de la PTU.

Así, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que para determinar la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades

de las empresas, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, además, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley de ISR.

3.1.6. Tiempo extraordinario.

Una de las principales consideraciones a tratar sin duda alguna es el sueldo, sin embargo, la jornada laboral¹¹³ al determinar el tiempo que el empleado debe destinar a la prestación de sus servicios también representa un factor importante que debe estar establecido en los contratos de trabajo.

En el entorno laboral, es parte del compromiso de los trabajadores destinar parte de su tiempo al cumplimiento de las obligaciones contraídas frente al empleador, pero igual de importante es proteger su bienestar, ya que las jornadas excesivas de trabajo pueden ser perjudiciales para estos, ocasionando un menor rendimiento y por lo tanto la disminución de la producción. Al respecto, el artículo 5, fracción III, de la Ley Federal del Trabajo, establece que, para fijar las jornadas de trabajo, estarán prohibidas las jornadas inhumanas por lo notoriamente excesivas, dada la índole del trabajo, a juicio de la Junta de Conciliación y Arbitraje.

Por lo que la duración de la jornada de trabajo interesa no solo desde el punto de vista social, por cuanto al resguardo de la integridad física del trabajador, sino, también, desde el punto de vista económico, en cuanto a la repercusión en los costos que implican para la empresa, así como desde el punto de vista jurídico al imponer límites en la relación de trabajo.

En términos del artículo 59 de la LFT, se establece que el patrón y el trabajador fijaran la duración de la jornada de trabajo, sin que pueda exceder los máximos

¹¹³ Artículo 58 LFT. Jornada de trabajo es el tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo.

legales.¹¹⁴ Por lo que resulta necesario mencionar la clasificación que algunos estudiosos de la materia han asignado a las jornadas de trabajo:

Néstor de Buen, sugiere la siguiente clasificación, tomando como referencia a la legislación laboral mexicana:¹¹⁵

- Jornada diurna, la comprendida entre las seis y las veinte horas. Con duración máxima de ocho horas.
- Jornada nocturna, entre las veinte y las seis horas. Con duración máxima de siete horas.
- Jornada mixta, la que comprende periodos de jornada diurna y nocturna, siempre que el periodo nocturno sea menor de tres horas y media. Si comprende tres y media o más, se reputará jornada nocturna. Con duración máxima de siete horas y media.
- Jornada reducida, en el trabajo de menores de dieciséis años, la actividad no puede exceder de seis horas diarias y tendrá que dividirse en periodos máximos de tres horas, para que, en los distintos periodos de la jornada, éstos disfruten de una de reposo, por lo menos.
- Jornada especial, será aquella- según Néstor de Buen- cuya duración es mayor de la diaria o habitual, si con ello se consigue el reposo del sábado por la tarde o cualquier otra modalidad equivalente
- Jornada extraordinaria, es aquella en la que se prolonga la duración más allá de sus límites legales por circunstancias excepcionales. La cual no podrá exceder de tres horas diarias ni de tres veces en una semana.

¹¹⁴ Artículo 61 LFT. La duración máxima de la jornada será: ocho horas la diurna, siete la nocturna, y siete horas y media la mixta.

¹¹⁵Buen Lozano, Néstor; Jornada de trabajo y descansos remunerados, México, Ed. Porrúa, 1994, p.163.

- Jornada emergente, es aquella que requiere una prolongación del trabajo más allá del límite ordinario de trabajo, por causas o circunstancias de siniestro o riesgo inminente en que peligre la vida del trabajador, de sus compañeros o del patrón, o la existencia misma de la empresa.

Aun cuando las partes pueden convenir libremente en el contrato de trabajo, la duración y repartición de las horas de la jornada sin exceder de los límites, no ha sido tarea fácil de cumplir pues en muchas ocasiones se prolongan por circunstancias extraordinarias.

En términos del artículo 65 y 66 de la LFT, La jornada de trabajo puede prolongarse por dos circunstancias:

- Por circunstancias adversas
- Por circunstancias extraordinarias

En el primer caso, cuando se presentan siniestros o riesgos inminentes en que peligre la vida del trabajador, de sus compañeros o del patrón, o la existencia misma de la empresa, la cual podrá prolongarse por el tiempo estrictamente indispensable para evitar esos males, mismas que se retribuirán con una cantidad igual a la que corresponda a cada una de las horas de la jornada.

En el segundo caso, la legislación establece que no podrán exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana, y en caso de hacerlo se pagarán con un cien por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada. Tal como se estipula a continuación:

Artículo 66.- Podrá también prolongarse la jornada de trabajo por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana.

Cabe aclarar que los trabajadores no están obligados a prestar sus servicios por un tiempo mayor del permitido. El tiempo extraordinario de trabajo que exceda de nueve horas a la semana, obliga al patrón a pagar al trabajador el tiempo excedente con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada.

3.1.7. Prestación de servicios que se realizan en los días de descanso.

Por ley, a la semana se tiene derecho a un día de descanso con goce de salario por cada seis días de trabajo, además de los días de descanso obligatorios.

Los trabajadores de acuerdo con el artículo 73 Ley Federal del Trabajo no están obligados a prestar servicios en sus días de descanso, si se quebranta esta disposición, el patrón pagará al trabajador, independientemente del salario que le corresponda por el descanso, un salario doble por el servicio prestado.

Tratamiento fiscal: Artículo 93 LISR. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

Fracción I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicio.

3.2. Prestaciones Contractuales.

Las prestaciones contractuales son recursos en dinero o en especie que recibe el trabajador como complemento a su salario, distintas de aquellas establecidas como obligatorias en ley. Representan un ingreso adicional para el trabajador y en algunos casos el ahorro en gastos destinados a satisfacer necesidades básicas, que en otras circunstancias hubiesen tenido que absorber de manera independiente.

La mayoría de las prestaciones proceden de la iniciativa empresarial como parte de sus políticas internas y se encuentran establecidas en los contratos de trabajo, lo que brinda seguridad al trabajador.

Desde el punto de vista de la obligación moral o social, las prestaciones deben proporcionarse y adecuarse a la capacidad económica de la empresa y a las necesidades de los trabajadores. Buscando el beneficio y perfeccionamiento del trabajador, lo que incidirá en su trabajo, en la organización y en la sociedad.

De lo anterior se infiere que la solución no está en proporcionar prestaciones o no hacerlo, sino en satisfacer las verdaderas necesidades y contribuir a elevar el nivel económico, social, y cultural del capital humano con el que se cuenta en la organización.

Existen una gran variedad de prestaciones otorgadas por las empresas; por lo que es importante que al momento de formalizar una relación laboral se establezcan las condiciones de trabajo que se ofertan a fin de evitar posibles desacuerdos.

Algunas de las más comunes son:

3.2.1. Indemnizaciones por riesgo de trabajo y enfermedades.

Las indemnizaciones por riesgo de trabajo y enfermedades se crearon con el fin de sufragar los gastos de asistencia médica y de los servicios de rehabilitación en favor de los trabajadores víctimas de lesiones o incapacidades relacionadas con el trabajo. Cuya función es cubrir las necesidades de los trabajadores lesionados durante el desarrollo de su trabajo. La determinación de la indemnización está regulada por el artículo 484 de la Ley Federal del Trabajo, que se cita a continuación:

Artículo 484. Para determinar las indemnizaciones a que se refiere este Título, se tomará como base el salario diario que perciba el trabajador al ocurrir el riesgo y los aumentos posteriores que correspondan al empleo que desempeñaba, hasta que se determine el grado de la incapacidad, el de la fecha en que se produzca la muerte o el que percibía al momento de su separación de la empresa.

Según la ley federal del trabajo, en su artículo 473 define a los riesgos de trabajo como los accidentes y enfermedades a que están expuesto los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo.

Derivado de la definición a que se hace referencia, se puede hacer la siguiente clasificación de riesgos de trabajo:

- Accidente de trabajo
- Enfermedad de trabajo o profesional

Accidente de trabajo: Los accidentes de trabajo son toda lesión orgánica o perturbación funcional, inmediata o posterior, o la muerte, producida repentinamente en ejercicio, o con motivo del trabajo, cualesquiera que sean el lugar y el tiempo en que se preste. Cabe mencionar, que los accidentes de trabajo no solamente ocurren dentro de las instalaciones de la empresa, sino también en

cualquier otro lugar, incluyendo lugares públicos que se utilicen para desarrollar la labor de la empresa o aquel ocurrido durante el trayecto al lugar de trabajo.

Enfermedad de trabajo: Existen factores susceptibles de afectar a los trabajadores en su persona y en la actividad laboral como lo son las enfermedades causadas por el trabajo (enfermedades profesionales) y las agravadas por el trabajo o que tienen una mayor incidencia por causa de las condiciones de trabajo (enfermedades relacionadas con el trabajo), separándose ambas de las enfermedades no asociadas a la actividad laboral. No obstante, suele haber confusión respecto a estos dos conceptos, al ser consideradas en algunas ocasiones como términos similares.

En 1987, la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y la Organización Mundial de la Salud (OMS), propuso que el concepto de enfermedades relacionadas con el trabajo se aplicase, no solamente a las enfermedades profesionales, sino también a otros trastornos a cuya aparición contribuyen significativamente, como factores causales, el medio ambiente laboral y la realización del trabajo.

La diversidad de relaciones entre trabajo y enfermedad se tradujo en el reconocimiento de las categorías siguientes:

- Enfermedades profesionales, reconocidas como tales y con una relación específica o poderosa con una profesión, debidas por lo general, a un único agente causal;
- Enfermedades relacionadas con el trabajo, debidas a múltiples agentes causales, de cuya evolución pueden ser factores coadyuvantes las condiciones del medio ambiente de trabajo, combinadas con otros factores de riesgo;

- Enfermedades que aquejan a la población trabajadora que, si carecen de un nexo causal con el trabajo, pueden verse agravadas por los riesgos sanitarios de origen laboral.

En México, la legislación laboral en su artículo 475 define a las enfermedades de trabajo como todo estado patológico derivado de la acción continuada de una causa que tenga su origen o motivo en el trabajo o en el medio en que el trabajador se vea obligado a prestar sus servicios.

Tratamiento fiscal: El artículo 93, fracción III de la LISR, establece que están exentos del pago del impuesto los ingresos por concepto de las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

3.2.2. Prestaciones de previsión social.

De manera general puede decirse que la previsión social es un medio de retribución por el cual los patrones otorgan a sus trabajadores prestaciones adicionales a las obligatorias con el fin de satisfacer las necesidades sociales de los mismos.

Un estudio realizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, hace referencia a los inicios del concepto de previsión social, señalando lo siguiente:

El concepto de previsión social apareció en el último tercio del siglo XIX y se colocó en la cúspide de la evolución de las primeras medidas de protección (ayuda mutua, caridad, beneficencia pública, ahorro y seguro privado). Nació originariamente para abordar las necesidades apremiantes de la clase obrera en las primeras épocas de la sociedad industrial.

El calificativo social típico a este concepto como el nacimiento de los seguros sociales como instrumentos específicos de protección de necesidades y fijo la responsabilidad social de todas las personas utilizadoras del trabajo ajeno.¹¹⁶

La visión de Delgado Moya¹¹⁷ respecto a la previsión social es otorgar un sentido indispensable para el desarrollo económico, incluso político de cualquier país, pues afirma que constituye la base principal de la política económica y social de los países civilizados.

Por consiguiente, los tribunales colegiados definieron a los gastos de previsión social como:

“Una prestación en beneficio de los trabajadores, sus familiares dependientes o beneficiarios, tendentes a su superación física, social, económica, cultural e integral; esto es, toda prestación en beneficio de los trabajadores y de sus familiares o beneficiarios que tengan por objeto elevar el nivel de vida económica, social, cultural e integral.”¹¹⁸

Para efectos fiscales el concepto de previsión social está contemplado en el artículo 7, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les

¹¹⁶ Morales Ramírez, María Ascencio, “El salario y la previsión social entre el derecho social y fiscal”, Revista Latinoamericana de derecho social, Núm. 7, julio-diciembre de 2008, p.128. www.juridicas.unam.mx.

¹¹⁷ Delgado Moya, Rubén, El derecho a la seguridad social, ISTA, México, 1991, p.167

¹¹⁸ Ascencio, 2008, 138

permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

Entonces podemos entender que a través de las prestaciones de previsión social se busca la satisfacción de necesidades esenciales de los trabajadores.

Tratamiento fiscal: Artículo 93, Fracción VIII, establece que están exentos del pago del impuesto sobre la Renta los ingresos percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Para considerar que las prestaciones de previsión social están exentas para los trabajadores se deben cumplir con las características que considere el artículo 93 de la ley del impuesto sobre la renta, en su penúltimo párrafo, la cual se resume de la siguiente manera:

- Si la previsión social + demás percepciones son $<$ a 7 SMGAG entonces la previsión social = 100% Exenta.
- Si las demás percepciones son $>$ 7 SMGAG entonces la previsión social exenta = 1 SMGAG.
- Si las demás percepciones son $<$ 7 SMGAG, pero sumadas a la previsión social son $>$ 7SMGAG: Exención de la Previsión Social = diferencia de 7SMGAG – (demás percepciones).

3.2.2. Reembolso de gastos médicos y de funeral.

Tratamiento fiscal: Están exentos del pago del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con el artículo 93, Fracción VI, los ingresos percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

3.2.3. Fondo de ahorro

Tratamiento Fiscal: En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, tal como lo establece el artículo 27 fracción XI éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

A su vez, el artículo 93, Fracción XI, establece que para los trabajadores son ingresos exentos, los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

3.2.4. Vales de despensa.

Los vales de despensa tienen un valor nominal como el dinero en efectivo, pero son canjeables por bienes en establecimientos predeterminados. Benefician a los empleados al complementar su salario para la compra de productos de primera necesidad. Tal como lo menciona la exposición de motivos:

En tanto los vales de despensa son una prestación de previsión social a favor del trabajador, constituyen un ahorro para quien lo recibe, dado que el

beneficiario no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines. De esta manera, los vales de despensa se emplearán en la adquisición de alimentos que aseguren una vida decorosa para el trabajador y su familia, produciendo con su otorgamiento una mejoría en su calidad de vida.

Así, la previsión social como gasto estrictamente indispensable de las empresas debe sujetarse a requisitos, modalidades y límites para su deducción, en términos de la Ley de ISR.

Ahora bien, de acuerdo con los principios de veracidad y demostrabilidad razonables en materia de deducciones, resulta justificado que se prevea una adecuada supervisión y control debido a que las deducciones impactan en la capacidad recaudatoria del erario. Por tal motivo, el Ejecutivo Federal a mi cargo propone que los vales de despensa sean deducibles siempre que se otorguen a través de monederos electrónicos autorizados por el SAT, con lo cual se logrará un control de quien es el beneficiario efectivo de los vales y asegurarse que sea el quien los utilice. Con esta mecánica, se pretende evitar que los vales de despensa se utilicen indebidamente como instrumento de cambio o de transacción comercial.

Por lo que para que esta deducción proceda debe cumplirse con el requisito antes mencionado, es así como el artículo 27, fracción XI, menciona que “tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Hay que recordar que la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) 2014, en su regla 1.3.3.1.26 nos hace mención al concepto de vales de despensa:

Para los efectos del artículo 27, fracción IX, primer párrafo de la ley del ISR, se entenderá por vale de despensa, aquél que independientemente del nombre con el que se le designe, se proporcione a través de monedero electrónico y permita a sus trabajadores que lo reciban, utilizarlo en establecimientos comerciales ubicados dentro del territorio nacional, en la adquisición de artículos que le permitan el mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia. Además, la regla I.3.3.1.27 nos especifica que por monedero electrónico se entiende cualquier dispositivo electrónico que se encuentre asociado a un sistema de pagos.

Capítulo 4.

Deducción aplicable por los ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores que están total o parcialmente exentos y su impacto en la determinación de la base del Impuesto sobre la Renta.

4.1. Artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Entre los principales cambios que surgieron a raíz de la Reforma de 2014, se encuentra una norma que afecta particularmente a los pagos hechos por el patrón a sus trabajadores cuando estas erogaciones a su vez, representan ingresos exentos para aquellos, dado lo cual, el patrón solo podrá deducirlas en un 47% o 53% cuando no hayan disminuido respecto del ejercicio fiscal anterior.

Por lo que es importante analizar el impacto que genera el artículo 28 fracción XXX¹¹⁹ en la determinación de la base gravable de los contribuyentes personas morales, que realizan pagos a sus trabajadores derivados de la relación laboral

¹¹⁹Art 28, fracción XXX. LISR. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor 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 los 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.

que surge entre ellos, así como de las prestaciones de previsión social que en su momento se consideró otorgar a los mismos.

Es importante tomar en cuenta que las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta que reciben de otras personas la prestación de un servicio personal subordinado, por ese solo hecho, están obligadas a cumplir con las disposiciones en materia laboral derivadas del artículo 23, apartado A, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de la Ley Federal del Trabajo. Conforme a dicha normatividad, los contribuyentes personas morales tienen la obligación de cubrir a sus trabajadores pagos que se incluyen en la disposición tributaria analizada, tales como remuneraciones por concepto de aguinaldo, de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realicen en los días de descanso, primas vacacionales o dominicales, prima de antigüedad y PTU. Además, existen otros beneficios contractuales, como incentivos, bonos, becas educacionales, despensas, fomento de actividades deportivas y culturales, seguros de gastos médicos, por mencionar algunos.

Para identificar los ingresos que perciben los trabajadores, es importante hacer mención del artículo 93 de la LISR, el cual establece las prestaciones que se consideran ingresos exentos, para lo cual, se ejemplifica en la siguiente tabla la relación existente entre aquellos y la obligación del patrón de otorgarlos.

Prestaciones exentas para el trabajador (Art. 93 de la LISR)	Obligación del patrón
Prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general.	Los artículos 123 de la CPEUM, así como los artículos 48,67,68,71,73,80,87 y 162 de la LFT, obligan al patrón a pagar al trabajador, tiempo extra, trabajo en días de descanso, prima vacacional, prima dominical, gratificaciones y prima de antigüedad.

Indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades.	Son obligatorias para el patrón, en términos de lo establecido en los contratos laborales, colectivos de trabajo y contratos ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 123 de la CPEUM, y 56 y 57 de la LFT.
Prestaciones de previsión social.	
Fondo de ahorro	
Indemnización por separación	El patrón se encuentra obligado a pagar la indemnización en términos del artículo 48 de la LFT, ante la separación del trabajador.
Prima Vacacional	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos del artículo 80 de la LFT
Prima dominical	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos del artículo 71 de la LFT

Acorde con lo anterior, recordemos que la exposición de motivos¹²⁰ considero como uno de sus ejes rectores, restablecer el principio de simetría fiscal.

Al respecto, se considera que la simetría fiscal 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 debe corresponderle una deducción.

Por tal motivo, la reforma restringe deducir el 100% de los ingresos otorgados a los trabajadores, ya que como mencionamos, se busca evitar que el patrón considere como deducibles los ingresos por los que el trabajador no paga impuesto; a pesar de que esta limitante considera conceptos que resultan

¹²⁰Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013.

obligatorios de pago para el patrón, tal como lo considera Burgoa Toledo¹²¹, al señalar que:

En efecto, las prestaciones que se afectan con esta restricción no solo son los pagos de previsión social (cajas, fondos de ahorro, vales de despensa, vales de gasolina, ayuda de transporte, etc., los cuales además están limitados a solo diez salarios mínimos como máximo para entregar a los trabajadores), sino también los pagos obligatorios para el patrón de prestaciones laborales (reparto de utilidades, aguinaldo, primas vacacionales, horas extras, indemnización por separación, etc.).

No obstante, es de considerar que tanto las prestaciones legales como las contractuales pagadas a los trabajadores son gastos estrictamente indispensables¹²² para el desarrollo de la actividad económica de las empresas, en virtud de que su otorgamiento tiene por objeto mantener el equilibrio de uno de los factores de producción como lo es la fuerza de trabajo, además de representar una ayuda al trabajador, lo que se traduce principalmente en el bienestar de éste y de su familia, cuyo fin se logra a través de la previsión social.

Por lo tanto, debemos tener presente que la simetría fiscal no representa en todos los casos un factor determinante para no reconocer la deducción de un gasto, tal como se aprecia a continuación:

¹²¹Burgoa Toledo, Carlos Alberto, "Deducción parcial de prestaciones laborales exentas". Consultorio Fiscal N°597, México, UNAM, 2014, p.p.5-16

¹²²En este caso, conviene precisar lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció respecto a la indispensabilidad de las deducciones:

Tesis Aislada Materia: Administrativa Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, febrero de 2007 Tesis: 1ª. XXX/2007 Pág.637. "Es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio."

Para efectos del artículo 94 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta se establece que no se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado, por lo tanto, estos ingresos no son objeto del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Tomando en cuenta que la condición para deducir una determinada erogación consiste en que el sujeto a quien se le entrega debe acumular tal ingreso, entonces, bajo el principio de simetría fiscal, implica que dichas prestaciones no deberían ser deducibles entre otras razones porque su pago no se considera propio del objeto del Impuesto Sobre la Renta para la persona que se ven beneficiadas de estas.

Si bien las prestaciones son otorgadas a favor de los trabajadores, es importante destacar que el gasto en que se incurre, y en consecuencia el ingreso que se genera para su contraparte, no siempre está dirigido al trabajador; dado que eventualmente la adquisición del servicio o bienes que con posterioridad se otorgaran a los trabajadores son adquirido a través terceras personas, lo que implica que el ingreso correspondiente es gravado para efectos del impuesto sobre la renta.

Así mismo, para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones, y con esto determinar si existe disminución en las prestaciones y en consecuencia la parte del gasto no deducible; la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, en la regla 3.3.1.29, establece el procedimiento para determinar si el total de los ingresos exentos pagados a los trabajadores se podrá deducir al 53 o 47% conforme a lo siguiente:

Regla 3.3.1.29¹²³. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:

- I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.
- II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.
- III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

¹²³ Resolución Miscelánea Fiscal 2016. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Regla 3.3.1.29.

Para determinar si en el ejercicio fiscal disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores, respecto al ejercicio fiscal anterior se estará a lo siguiente:

Fracción I.

Cociente =	Total de remuneraciones y prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el ejercicio.
	Total, de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio.

Fracción II.

Cociente =	Total de remuneraciones y prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el ejercicio anterior.
	Total de Remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio anterior.

Posteriormente se comparan los cocientes:

- Si el cociente del ejercicio < cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.53 no deducible, y la parte deducible será el 0.47
- Si el cociente del ejercicio > o = cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.47 no deducible, y la parte deducible será el 0.53

Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.

9. Seguro de vida.
10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
13. Fondo y cajas de ahorro.
14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayuda de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.
26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

De las erogaciones enlistadas en la regla 3.3.1.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, se desprende la siguiente postura:

“Los contribuyentes determinarán el factor aplicable a los montos que estos cubran a sus trabajadores, comparando el cociente que resulte en el ejercicio de que se trate con el cociente obtenido del ejercicio inmediato anterior, señalándose los conceptos a considerar para tal fin, dentro de los cuales se incluyen partidas que por su naturaleza no debieran tomarse en cuenta para determinar el citado factor, tales como:

Participación de los trabajadores en las utilidades: Esta partida no debería incluirse en el cálculo de los cocientes, toda vez que la misma es una obligación para los patrones de pagarla en la medida en que se genere base gravable, sin que quede a voluntad de estos el incrementar o disminuir su importe, por lo que año con año el monto a repartir variará de acuerdo a la utilidad fiscal que resulte. Una mayor distorsión se observará en caso de que el contribuyente sufra una pérdida fiscal, ya que en el ejercicio en que esto ocurra habrá que reconocer que al menos por este concepto disminuyeron las erogaciones.

Cajas de ahorro: No existe motivo alguno para considerar las cajas de ahorro como erogaciones, toda vez que las mismas, por su naturaleza, las conforman únicamente los trabajadores sin que existan aportaciones por parte del contribuyente, por lo que, en principio, en todos los casos no habrá erogaciones por este concepto.

Cuotas sindicales pagadas por el patrón: Este rubro tampoco debe incluirse en el cálculo de los cocientes, toda vez que los pagos que por este concepto realice el contribuyente no se traducen en una prestación para el trabajador.

Además, es importante determinar los conceptos que la ley de la materia considera ingresos exentos para los trabajadores y las erogaciones a las que se les aplicara el factor que corresponda.”¹²⁴

Con base en lo anterior, es importante cuestionar en qué casos la autoridad considera que hay una disminución en el otorgamiento de las prestaciones, toda

¹²⁴Villalobos González, Héctor, “Algunas Consideraciones a la Reforma Fiscal 2014”, Fisco actualidades N° 9, IMCP, mayo 2014, p. 7

vez que dependerá de la situación económica en la que se encuentre la empresa para determinar su otorgamiento.

Si bien existe jurisprudencia de diciembre de 2016 bajo el rubro RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA¹²⁵, lo cierto es que no resuelve el cuestionamiento planteado. Pues bien, lo único que hace es reafirmar que el hecho de prever los componentes básicos que deben integrar para la determinación del factor no transgrede los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

¹²⁵Registro: 2013225 Jurisprudencia Época: Décima Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación, viernes 02 de diciembre de 2016 Materia: Constitucional Tesis: 2a./J. 181/2016 (10a.)

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos de ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Así, la norma establece los parámetros o márgenes vinculados a la determinación de la base gravable del tributo, por lo que esa circunstancia resulta suficiente para considerar que se cumplen las exigencias de los principios constitucionales indicados, pues en un texto formal y materialmente legislativo se prevén los componentes básicos que han de incidir en el referido elemento esencial del impuesto; por lo que el hecho de que el artículo mencionado, no establezca cómo determinarán los contribuyentes si hubo una disminución o no en la magnitud de las prestaciones señaladas, para que puedan definir si aplicarán el factor de 0.53 o el de 0.47, no conlleva una transgresión a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque en esa norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse a fin de determinar el monto de erogaciones no deducible y correlativamente el que será deducible, lo que es suficiente, tomando en consideración que la reserva de ley es relativa.

De esta manera, su efecto puede resultar en determinar gastos no deducibles mayores por la supuesta disminución en el monto de la prestación del ejercicio en curso respecto del ejercicio anterior, y que no necesariamente representan una disminución real de las prestaciones dado que dependerá de la situación particular en la que se encuentre cada empresa. Lo que afectará de manera negativa el resultado fiscal y por ende pagar impuestos sobre una base que no corresponde con la capacidad contributiva. Por lo que es de vital importancia que los procedimientos que se lleven a cabo para su aplicación estén apegados a los principios que se desprenden de la Constitución.

4.2. Impacto en la determinación de la base del impuesto sobre la renta.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 28, fracción XXX de la ley del Impuesto Sobre la Renta, es importante evaluar el impacto económico que se produce en la determinación de la base gravable de las personas morales por la parte no deducible, además de considerar la afectación a los trabajadores.

4.2.1. Ingresos.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹²⁶ se consideran ingresos, los que obtengan las personas morales en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

¹²⁶Artículo 16 ISR. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para Calvo Nicolau¹²⁷, el ingreso es la modificación positiva del patrimonio de una persona. Para reforzar lo expuesto anteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) comparte la definición que se hace al término “ingreso”, mencionado lo siguiente:

Nº de Registro. 173470. Tesis Aislada Materia: Administrativa Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, enero de 2007 Tesis: 1ª. CLXXXIX/2006Página: 483

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas..... Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingreso. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión.

¹²⁷ Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, México, Ed. Themis, 1997, p. 393.

Por lo tanto, se puede definir como ingreso todo aquello que modifique de manera positiva el haber patrimonial, sin importar la forma en que fue obtenido. Y que, sin duda alguna representa uno de los elementos indispensables para la determinación de la base gravable.

4.2.2. Deducciones.

En el ámbito fiscal, se entiende por deducciones aquellas partidas que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite disminuir de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto. A pesar de ello, la ley del impuesto sobre la renta no establece lo que se debe entender por deducción, únicamente hace mención de los conceptos que se consideran autorizados como tales.

El instituto de investigaciones jurídicas considera como deducciones:

“Aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga.¹²⁸”

Para Francisco de la Garza¹²⁹ el efecto de las deducciones es disminuir la base de imposición de una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente.

En tanto, la SCJN ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de Impuesto sobre la renta:

¹²⁸Instituto de Investigaciones jurídicas, Diccionario jurídico mexicano, Tomo III-D, México, UNAM, 1983, p.45

¹²⁹De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, México, Ed. Porrúa, 2008, p.435.

Jurisprudencia Materia: Administrativa Novena época Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII,
febrero de 2011, Tesis: 1a/J.15/2011 Página: 170

1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándola 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.

Derivado de lo expuesto por la SCJN, puede distinguirse que las deducciones estructurales son todas aquellas erogaciones vinculadas con la producción u obtención del objeto del impuesto, que al disminuirse de los ingresos permite determinar la base gravable a la que se sujeta la determinación del impuesto; por el contrario, las deducciones no estructurales no tienen relación con la obtención del mismo.

Entonces, podríamos definir a las deducciones como todos aquellos gastos efectuados por los contribuyentes, estrechamente relacionados con la obtención de los ingresos, y que como lo señala la SCJN¹³⁰ tiene por objeto conformar la base gravable de acuerdo a la capacidad contributiva de la persona. Siempre, considerando los requisitos que establece expresamente la ley. Tal como lo establece Ramírez Esquivel al considerar que la deducción es un gasto que

¹³⁰ Tesis Aislada Materia: Constitucional Décima Época Instancia: Segunda sala Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, junio de 2014, Tomo 1, Tesis: 2ª, LV/2014 (10ª.) Página: 820. Las deducciones estructurales constituyen minoraciones que permiten determinar en forma adecuada los límites del mencionado tributo a efecto de que se contribuya conforme a la auténtica y real capacidad tributaria. Por consiguiente, el elemento constitucionalmente determinante para que una persona moral cubra el impuesto sobre la renta es su capacidad contributiva (que toma en cuenta las deducciones estructurales) y no su estructura corporativa, pues esto último constituye un elemento marginal que, si bien puede válidamente justificar la imposición de medidas de control particulares, no puede avalar la exigencia legislativa de impedir absoluta y de manera irrestricta que se goce de un derecho que deriva directamente de los principios de justicia fiscal, como son las deducciones estructurales.

cumple requisitos que establece la ley y que son estrictamente indispensables; es decir, un gasto necesario para obtener el ingreso.¹³¹

Por lo que el efecto de no considerar a las deducciones para la determinación de la base, provoca como es evidente, un mayor impuesto a cargo, gravando ingresos que no atienden a la capacidad contributiva del contribuyente. En este orden de ideas, el costo que significa la no deducibilidad puede traducirse en importantes sumas que pueden afectar seriamente, en un momento dado, la productividad y el patrimonio de los contribuyentes.

Los pagos efectuados por el patrón a sus trabajadores representan un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social ya que omitir tal gasto pondría en riesgo la obtención del ingreso. Es así que se reconoce a estos gastos como deducciones estructurales, dado lo cual, se debe reconocer su evidente relación con la consecución de los fines de la empresa, lo que conllevaría a una mayor contribución al gasto público.

4.2.3. Determinación de la base gravable de las personas morales.

El artículo 9 de la Ley de ISR, establece los conceptos que integran la base gravable, así como el procedimiento a realizar para determinar el impuesto del ejercicio de las personas morales del régimen general. Dicho impuesto se determinará aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El artículo señalado dice:

Art 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

¹³¹Ramírez Esquivel, Georgina Ivonne, “Deducciones autorizadas y sus requisitos” Consultorio Fiscal N°445, 2008, p.48

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 la empresa pagada en el ejercicio.

- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Con el fin de ilustrar el procedimiento a seguir para determinar la base gravable se presenta la siguiente tabla:

Determinación de la base gravable. Régimen General.	
	Ingresos acumulables
(-)	Deducciones autorizadas
(-)	PTU pagada en el ejercicio
(=)	Utilidad del ejercicio
(-)	Pérdidas Fiscales Ejercicio Anteriores
(=)	Resultado Fiscal (Base gravable)
	Tasa del 30%
(=)	ISR del ejercicio

Al respecto Sánchez Narciso, señala que “la base del impuesto es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre lo que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal.¹³²”

Así, las deducciones autorizadas son un rubro de gran importancia en la determinación de la base para el cálculo del impuesto, por lo que la aplicación de las mismas determina la magnitud en que se paga el impuesto. En virtud de que lo

¹³²Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Porrúa, 2001, p.235

que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta son los ingresos percibidos en efectivo, en crédito, en bienes, en servicios, o de cualquier otro tipo, pero que también considera las erogaciones en que se incurren para obtenerlos.

4.2.4. Caso práctico

Con la finalidad de evaluar el efecto que se genera en la determinación de la base gravable y por tanto en la determinación del impuesto de las personas morales, se desarrolla el siguiente caso:

4.2.4.1. Planteamiento:

Para este caso consideraremos que el patrón durante el ejercicio fiscal 2016 otorgo las prestaciones obligatorias por ley y, adicionalmente, considero necesario seguir apoyando a sus trabajadores con prestaciones que le permitan tener una mejor calidad de vida.

Las prestaciones que se analizarán serán las siguientes:

- Legales: El salario, aguinaldo y prima vacacional.
- Contractuales: Previsión social

El salario mínimo general considerado es de \$73.04, correspondiente al año de 2016.

Datos:

Prestaciones otorgadas.

NOMINA PAGADA	Salarios gravados	Aguinaldo	Prima vacacional	Previsión social	Total
Trabajador 1	\$ 140,000.00	\$ 8,000.00	\$ 2,500.00	\$ 70,000.00	\$ 220,500.00
Trabajador 2	\$ 180,000.00	\$ 15,000.00	\$ 3,000.00	\$ 100,000.00	\$ 298,000.00
Trabajador 3	\$ 50,000.00	\$ 3,000.00	\$ 1,000.00	\$ 150,000.00	\$ 204,000.00
	\$ 370,000.00	\$ 26,000.00	\$ 6,500.00	\$ 320,000.00	\$ 722,500.00

Cuadro resumen prestaciones otorgadas.

NOMINA PAGADA	Ingresos por servicio personal subordinado	Prevision Social	TOTAL
Trabajador 1	\$ 150,500.00	\$ 70,000.00	\$ 220,500.00
Trabajador 2	\$ 198,000.00	\$ 100,000.00	\$ 298,000.00
Trabajador 3	\$ 54,000.00	\$ 150,000.00	\$ 204,000.00
	\$ 402,500.00	\$ 320,000.00	\$ 722,500.00

4.2.4.2. Desarrollo:

Determinación prestaciones de ley no deducibles

PRESTACIONES DE LEY	Aguinaldo	Gravado	Exento	Deducible	No deducible 47%
Trabajador 1	\$ 8,000.00	\$ 5,808.80	\$ 2,191.20	\$ 6,970.14	\$ 1,029.86
Trabajador 2	\$ 15,000.00	\$ 12,808.80	\$ 2,191.20	\$ 13,970.14	\$ 1,029.86
Trabajador 3	\$ 3,000.00	\$ 808.80	\$ 2,191.20	\$ 1,970.14	\$ 1,029.86
	\$ 26,000.00	\$ 19,426.40	\$ 6,573.60	\$ 22,910.41	\$ 3,089.59

PRESTACIONES DE LEY	Prima Vacacional	Gravado	Exento	Deducible	No deducible 47%
Trabajador 1	\$ 2,500.00	\$ 1,404.40	\$ 1,095.60	\$ 1,985.07	\$ 514.93
Trabajador 2	\$ 3,000.00	\$ 1,904.40	\$ 1,095.60	\$ 2,485.07	\$ 514.93
Trabajador 3	\$ 1,000.00	\$ -	\$ 1,000.00	\$ 530.00	\$ 470.00
	\$ 6,500.00	\$ 3,308.80	\$ 3,191.20	\$ 5,000.14	\$ 1,499.86

Determinación prestación social no deducible

PREVISION SOCIAL	Ingresos por servicio personal subordinado	Prevision Social	Total	7 SMG elevados al año	Gravado	Exento	Deducible	No deducible 47%
Trabajador 1	\$ 150,500.00	\$ 70,000.00	\$ 220,500.00	\$ 186,617.20	\$ 33,882.80	\$ 36,117.20	\$ 53,024.92	\$ 16,975.08
Trabajador 2	\$ 198,000.00	\$ 100,000.00	\$ 298,000.00	\$ 186,617.20	\$ 73,340.40	\$ 26,659.60	\$ 87,469.99	\$ 12,530.01
Trabajador 3	\$ 54,000.00	\$ 150,000.00	\$ 204,000.00	\$ 186,617.20	\$ 17,382.80	\$ 132,617.20	\$ 87,669.92	\$ 62,330.08
	\$ 402,500.00	\$ 320,000.00	\$ 722,500.00		\$ 124,606.00	\$ 195,394.00	\$ 228,164.82	\$ 91,835.18

Cuadro resumen ingresos por salarios deducibles.

SALARIO DEDUCIBLE	AGUINALDO DEDUCIBLE	PRIMA V. DEDUCIBLE	PREV. SOC. DED.	TOTAL
\$ 140,000.00	\$ 6,970.14	\$ 1,985.07	\$ 53,024.92	\$ 201,980.12
\$ 180,000.00	\$ 13,970.14	\$ 2,485.07	\$ 87,469.99	\$ 283,925.19
\$ 50,000.00	\$ 1,970.14	\$ 530.00	\$ 87,669.92	\$ 140,170.05
\$ 370,000.00	\$ 22,910.41	\$ 5,000.14	\$ 228,164.82	\$ 626,075.36

Comparación del Impuesto Sobre la Renta: Para la determinación de la base para ISR y PTU de la persona moral para el ejercicio 2016, se consideran los siguientes datos:

Ingresos acumulables	\$	8,500,000
-----------------------------	----	-----------

Otras deducciones fiscales	\$	4,512,075.00
Ingresos por salarios deducibles	\$	626,075.36
Deducciones autorizadas	\$	5,138,150.36

BASE PARA ISR

Ingresos acumulables	\$	8,500,000.00
(-) Deducciones autorizadas	\$	5,138,150.36
(-) PTU	\$	-

UTILIDAD FISCAL	\$	3,361,849.64
(-) Pérdidas fiscales	\$	-

RESULTADO FISCAL	\$	3,361,849.64
Tasa	\$	0.30

ISR CAUSADO	\$	1,008,554.89

BASE PARA PTU 2016

Ingresos acumulables	\$	8,500,000.00
(-) Ingresos exentos N.D.	\$	96,424.64

Ingresos afectos a PTU	\$	8,403,575.36
(-) Deducciones autorizadas	\$	5,138,150.36

BASE PARA PTU	\$	3,265,425.00
Tasa	\$	0.10

PTU DETERMINADA	\$	326,542.50

Para la comparación del Impuesto Sobre la Renta se considera un ejemplo con la deducción del 100% de los ingresos por salarios pagados por la persona moral:

Ingresos acumulables	\$	8,500,000
-----------------------------	----	-----------

Otras deducciones fiscales	\$	4,512,075.00
Ingresos por salarios deducibles	\$	722,500.00
Deducciones autorizadas	\$	5,234,575.00

BASE PARA ISR (100% salarios deducibles)

Ingresos acumulables	\$ 8,500,000.00
(-) Deduciones autorizadas	\$ 5,234,575.00
(-) PTU	\$ -

UTILIDAD FISCAL	\$ 3,265,425.00
(-) Pérdidas fiscales	\$ -

RESULTADO FISCAL	\$ 3,265,425.00
Tasa	\$ 0.30

ISR CAUSADO	\$ 979,627.50

BASE PARA PTU

Ingresos acumulables	\$ 8,500,000.00
(-) Deduciones autorizadas	\$ 5,234,575.00

BASE PARA PTU	\$ 3,265,425.00
Tasa	\$ 0.10

PTU DETERMINADA	\$ 326,542.50

4.2.4.3. Conclusión

El impacto que genera la deducibilidad parcial de los ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores, es una mayor carga fiscal. Evidenciando que la obligación a cargo de la persona moral no corresponde con su capacidad contributiva, toda vez que se limita un gasto que es estrictamente indispensable para la consecución de sus fines; lo que refleja la desproporción e inconstitucionalidad de la norma.

“El legislador debe incluir en la norma fiscal elementos impositivos y neutralizadores pues aun cuando es deber de los particulares cumplirla, ésta no será autoaplicada si su contenido incluye sólo elementos impositivos –que puedan llegar a ser opresivos o represivos- y no elementos neutralizadores que compensen el peso impositivo por el buen acatamiento.”¹³³

¹³³ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, La tributación y su constitucionalidad en México, 1ª ed., Dofiscal Editores S.A. de C.V., México, 2015, p.324.

Es así como el legislador transgrede el principio de proporcionalidad, al no existir un equilibrio entre los derechos y obligaciones que en materia fiscal se impone a los particulares.

Además del aspecto inconstitucional de la Reforma, el hecho de que sólo se permita la deducción del 47% o 53%, según sea el caso, tendrá diversos efectos negativos en el patrimonio del contribuyente y por ende en su capacidad para hacer frente a sus obligaciones frente a terceros:

En cualquier caso, lo único cierto es que las prestaciones pagadas a los trabajadores se restringen en su deducción y, por tanto, se desalientan en su entrega por parte de los patrones, lo que da como lugar que los derechos de los trabajadores sean afectados por la medida fiscal, pese a que algunas de ellas son a su vez obligaciones fundamentales.¹³⁴

De esta manera se genera un conflicto para el patrón al estar obligado por una parte a aportar al Estado para el sostenimiento del gasto público y por la otra retribuir al trabajador por sus servicios. En donde el derecho patrimonial del patrón se está sacrificando por el derecho del trabajador. Por lo que es de vital importancia determinar qué derecho debe ceder frente a otro derecho.

Capítulo 5.

El Test de proporcionalidad y la colisión de Principios.

Derivado de lo ya expuesto con anterioridad, para un adecuado equilibrio entre los ingresos y gastos, es decir, para restablecer el principio de simetría fiscal y con ello la recaudación; las medidas planteadas consistirían en permitir la deducción total mediante la ampliación de la base a terceros, es decir, haciendo tributar a quienes perciben ingresos exentos; o en su caso, limitar la deducción a las personas que realizan pagos que a su vez son ingresos que están total o

¹³⁴ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Óp., Cit, p. 250.

parcialmente exentos del impuesto sobre la renta. El efecto, sin duda alguna se manifiesta en la afectación de los derechos patrimoniales de las partes involucradas, evidenciando la existencia de una colisión de principios.

Es por ello, que el Test de Proporcionalidad constituye un instrumento de argumentación que mediante el cumplimiento de los sub-principios que lo conforman permite determinar la constitucionalidad de la norma cuando se afectan los derechos de terceros.

4.1. Test de Proporcionalidad.

En la doctrina, la proporcionalidad se conoce como el conjunto de exigencias o test utilizados para verificar si la restricción a uno o más derechos fundamentales es justificada¹³⁵. De este modo, si la restricción a un derecho es debidamente justificada se considera que la medida es proporcional.

Al respecto, Javier Barnes¹³⁶ hace mención al principio de proporcionalidad conceptualizándolo de la siguiente manera:

- a) Está integrado por un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil o punto de mira: el de la inutilidad, innecesariedad y desequilibrio del sacrificio; o en otros términos, si éste resulta a priori absolutamente inútil para satisfacer el fin que dice perseguir; innecesario, por existir a todas luces otras alternativas más moderadas, susceptibles de alcanzar ese objetivo con

¹³⁵Covarrubias Cuevas, Ignacio, La desproporción del test de proporcionalidad: aspectos problemáticos en su formulación y aplicación, Revista Chilena de Derecho, vol. 39 N°2, 2012, p.p. 447-480.

¹³⁶ Barnes, Javier, Cuaderno de Derecho Público: El principio de proporcionalidad, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998, pp. 16,17.

igual grado de eficacia; o desproporcionado en sentido estricto, por generar más perjuicios que beneficios en el conjunto de bienes, derechos e intereses en juego.

- b) Constituye un principio de carácter relativo, del que no se desprenden prohibiciones abstractas o absolutas, sino sólo por referencia al caso, según la relación de medio a fin que, eventualmente, guarde el límite o gravamen de la libertad, con los bienes, valores o derechos que pretenda satisfacer. No proscribire para siempre el empleo de un instrumento cualquiera, como tampoco la persecución de un determinado objetivo aisladamente considerados. Es sólo la secuencia en la que uno y otro se insertan, bien sea en la norma, bien en su aplicación al caso concreto, lo que le interesa. Es por ello, un principio racional en el sentido de que compara dos magnitudes: los medios a la luz del fin.

4.2. Sub-principios.

Así, el test de proporcionalidad se conforma por un conjunto de sub-principios - propósito legítimo, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto- cada uno de los cuales expresa una exigencia que toda autoridad debe satisfacer cuando interviene en los derechos de terceros. Los cuales se describen brevemente:

4.2.1. Propósito Legítimo.

En cuanto al propósito legítimo, es importante que la medida adoptada tenga presente el cumplimiento de un fin legítimo como justificación para intervenir en un derecho.

De acuerdo a Burgoa Toledo¹³⁷, para que el propósito legítimo se logre es necesario que cumpla con dos puntos:

- a) Que el propósito legítimo exista de forma explícita o implícita, y
- b) Que exista un nivel de urgencia necesario para la limitación de otro derecho.

Por lo que, si la intromisión en un derecho no persigue alguna finalidad o es ineficaz para alcanzar el fin, se considera por ello que la limitante no se justifica.

4.2.2. Idoneidad.

La idoneidad busca verificar que el medio implementado por la autoridad sea apto para alcanzar determinado fin, es decir, el acto que afecte a un principio o derecho debe mostrarse adecuado con la finalidad por la que se estableció.

Otra definición de este sub-principio establece que la idoneidad es la respuesta al concurso de opciones posibles, lo que implica una conexión racional entre el medio elegido y el avance del derecho que se busca lograr. Por tanto, implica que existan alternativas de medios para avanzar el derecho que limitará a otro; y, que el medio utilizado limite el otro derecho en la menor extensión posible.¹³⁸

4.2.3. Necesidad.

La tercera exigencia, supone que la medida no restrinja el derecho más allá de lo estrictamente necesario para la satisfacción del fin. Dicho de otro modo, la

¹³⁷ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos, Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017. p.29

¹³⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos, Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017. pp.33

necesidad consiste en la aplicación del medio menos restrictivo. Ello significa que, si la satisfacción de un derecho puede alcanzarse a través de una diversidad de medidas o actuaciones, resulta exigible escoger aquella que menos perjuicios cause al otro principio o derecho en pugna.

4.2.4. Proporcionalidad en sentido estricto.

La proporcionalidad en sentido estricto supone el ejercicio de balancear o ponderar los beneficios de la medida impuesta contra los daños por haber incurrido en la vulneración de un derecho, lo que permitirá determinar de qué lado se produce el mayor bien. Lo que significa que la afectación a un derecho debe ser proporcional en relación con el beneficio que se da a otro derecho, tal como lo menciona Robert Alexi:

“Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”.¹³⁹

Consiste en determinar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida impuesta para la protección de un derecho y el daño o lesión que de dicha medida se derivan para el ejercicio del otro derecho.

Para Javier Barnez¹⁴⁰ el juicio de proporcionalidad en sentido estricto entraña más bien un juicio normativo o jurídico, pues ya no se trata de indagar si en la práctica o desde un punto de vista técnico la medida es idónea o si existe otra menos gravosa, sino de valorar el grado de afectación o lesión de un principio, el grado de importancia o urgencia en la satisfacción de otro y, por último, de valorar la

¹³⁹ Robert Alexy, Teoría de los derechos fundamentales, op. cit., p.161

¹⁴⁰ Barnes, Javier, Cuaderno de Derecho Público: El principio de proporcionalidad, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998, p. 25.

justificación o falta de justificación de la medida en cuestión.

Desde esta perspectiva, es importante tener presente las consecuencias que derivan del no cumplimiento de los sub-principios antes mencionados, al respecto Covarrubias Cuevas señala que: “si la medida gubernamental adoptada fracasa en el cumplimiento de estas tres o cuatro exigencias, se entiende que trasgrede el derecho fundamental intervenido, motivo por el cual dicho acto legislativo o administrativo debe ser declarado inconstitucional.”¹⁴¹

Se trata pues de un ejercicio que centra su atención en el medio previsto en la norma y utilizado en su aplicación por el poder público. Lo que permite determinar si la medida adoptada se justifica por cumplir con los objetivos que se plantean alcanzar en determinado caso, y, por tanto, vincula a todos los poderes públicos.

Tal como lo señala Burgoa Toledo, “el ejercicio de proporcionalidad no es exclusivo del poder judicial, como comúnmente se conoce por virtud de la resolución de juicios, sino propio de los tres poderes de la unión, en donde el poder legislativo lleva a cabo dicha tarea al crear las normas en el debate bicameral, el poder ejecutivo al momento de aplicarlas en la función ejecutiva, y el poder judicial al momento de juzgarlas para determinar qué es constitucional e inconstitucional”¹⁴².

Bajo dicha circunstancia, queda claro que el ejercicio de proporcionalidad se emplea cuando existe una colisión de principios¹⁴³, es decir, cuando existe

¹⁴¹Covarrubias Cuevas, Ignacio, La desproporción del test de proporcionalidad: aspectos problemáticos en su formulación y aplicación, Revista Chilena de Derecho, vol. 39 N°2, p.p. 447-480, 2012.

¹⁴² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos, Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017. p.5.

¹⁴³“Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Por ello los principios son mandatos de optimización. Como tales, se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.” Editor Miguel

contradicción entre ambos, por lo que es indispensable valorar la importancia de cada uno de los derechos en colisión para determinar cuál debe prevalecer en detrimento del otro. Tal como lo establece Luis Prieto, la ponderación es necesaria porque la determinación de la medida o grado de cumplimiento del principio que resulta exigible en cada caso depende de distintas circunstancias y, en particular, de la presencia de otros principios en pugna.¹⁴⁴

Es importante entender que la limitante se encuentra en una norma de menor jerarquía que la constitucional, pues evidentemente no existe colisión entre dos textos de la propia Constitución. Por ello, la colisión de principios que afecta a un derecho constitucional, deviene por otra norma de rango inferior. Pese a que en apariencia inmediata la norma superior debe prevalecer sobre la inferior, lo cierto es que ambas implican la existencia de un principio y, por tanto, se debe corroborar si dicha limitante es justificada y razonada o si, por el contrario, se trata de una limitante que no debe existir en el contexto legal de que se trate, entendiendo que la limitante establecida es proporcional y confirmando igualmente proporcionalidad por el juzgador.¹⁴⁵

Así, la ponderación representa una herramienta de argumentación, que permite justificar la colisión de principios en un caso concreto.

4.3. Argumento de Constitucionalidad de la autoridad.

Finalmente, uno de los casos resueltos por los Tribunales Constitucionales¹⁴⁶ es aquel en que, justificados en el test de proporcionalidad, el derecho patrimonial del

Carbonell, El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos humanos, Ecuador, 2008, Robert Alexy, “La fórmula del peso”, p.14.

¹⁴⁴Prieto Sanchís, Luis “El juicio de ponderación constitucional”, p. 90

¹⁴⁵ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos, Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017. p.50.

¹⁴⁶Décima Época, Núm. de Registro: 2013224, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, diciembre de 2016, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 189/2016 (10a.) Página:684 Rubro:

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de 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, o bien, de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Ahora, esas erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso, y si bien deben ser reconocidas por el legislador, ello no impide que se impongan restricciones o límites basados en una finalidad constitucionalmente válida, sean racionales y razonables. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, ya que: a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (razonabilidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas -generalmente advertidas- en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones. c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.

Amparo en revisión 1012/2014. Akalán, S.A. de C.V. 21 de septiembre de 2016. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán; José Fernando Franco González Salas votó con reservas. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

Amparo en revisión 684/2014. Servicio Industrial Umán, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán; José Fernando Franco González Salas votó con reservas. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos.

contribuyente persona moral ha terminado por ceder ante el derecho del trabajador, para cumplir con la política fiscal de combate a la elusión fiscal a fin de incrementar la recaudación y satisfacer el interés social.

En la que se ha aceptado la limitante a la deducción de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, bajo el argumento principal de afirmar que las deducciones estructurales pueden ser limitadas siempre que se atienda a una finalidad constitucionalmente válida, racional y razonable. Por lo que la Segunda Sala expresó que es efectivamente válido el constante combate a la evasión y la elusión fiscal.

Es así, como en la sentencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se determinó la Constitucionalidad de la medida implementada, por estimar que existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido, es decir, hay una notoria proporcionalidad entre los fines que se persiguen y los medios que se utilizan para ello.

Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

Amparo en revisión 766/2014. Fernando José Marrufo Gómez, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán; José Fernando Franco González Salas votó con reservas. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

Amparo en revisión 925/2014. Combustibles y Lubricantes La Florida, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán; José Fernando Franco González Salas votó con reservas. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

Amparo en revisión 112/2015. Marbol Industria Mueblera, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán; José Fernando Franco González Salas votó con reservas. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

En tal sentido, la norma respecto de la cual se esperaba un pronunciamiento de inconstitucionalidad (Art. 28, Fracción XX del Impuesto sobre la Renta), transgrede los derechos patrimoniales del contribuyente, sin embargo, la corte resolvió afirmando que el fin que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, justificando la limitante en la deducción con los siguientes argumentos:

La estimo idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas. También, sostuvo que la regulación prevista era necesaria en virtud de que, ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones. En relación al sub-principio de proporcionalidad en sentido estricto, la ponderación se inclinó en favor de los derechos patrimoniales del trabajador.

Es así, como la Corte para determinar la constitucionalidad de la norma sustenta su decisión en argumentos de política. Si bien es cierto, que su decisión favorece el objetivo de política fiscal de incrementar la recaudación para satisfacer los derechos sociales, ello no implica que la medida este encaminada a combatir la elusión fiscal, toda vez, que el combate a estas prácticas depende en gran medida en que la autoridad respete los derechos de los contribuyentes, de no ser así, el contribuyente buscara la manera de evadir sus obligaciones.

Por cuanto a lo anterior, Emilio Caballero Urdiales, en su libro “Los ingresos Tributarios de México¹⁴⁷”, señala:

¹⁴⁷ Caballero Urdiales, Emilio., Los ingresos Tributarios de México, Ed. Trillas, México, 2009, p.19.

“Cuanto más cohesionada social y políticamente se encuentre una sociedad, y cuanto más fielmente los encargados de elaborar las leyes de los impuestos recojan la voluntad ciudadana en relación con los objetivos que se persiguen en el sistema tributario, más apegado a la ley se desarrollara el proceso de pago de impuestos. Cuando sucede lo contrario, los procesos económicos no corresponden con los que contempla la ley y aparecerá la tendencia a la evasión y elusión de impuestos. Cuando no hay acuerdo respecto a las exenciones, deducciones y excepciones que contempla el sistema tributario, los contribuyentes no cumplirán con sus obligaciones fiscales violando directamente la ley, o aprovechando la existencia de los regímenes especiales para eludir dichas obligaciones”.

Se ha confirmado hasta aquí que la afectación del derecho patrimonial del contribuyente esta indebidamente justificada, toda vez que la medida adoptada no ha logrado combatir la elusión fiscal y en consecuencia incrementar la recaudación, por lo que se considera que la medida es desproporcional.

Sin embargo, también es importante recordar que, bajo el pronunciamiento de la autoridad de restablecer la simetría fiscal, no puede considerarse que por el hecho de que se exente del pago del impuesto a las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, deba ser la persona moral quien cubra el costo por el ingreso que resulta exento para el trabajador, toda vez que el condicionar un gasto a cumplir ciertos requisitos, en ocasiones resulta totalmente ajena al contribuyente que pretende efectuar la deducción, dado que fue precisamente la autoridad la que en su momento otorgo a las personas físicas el permiso a considerar las remuneraciones recibidas de la persona moral como ingresos total o parcialmente exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta. Es así como la simetría fiscal tiene efectos sobre el principio constitucional de proporcionalidad, pues hace recaer una mayor carga tributaria en los contribuyentes que realizan pagos en favor del bienestar de sus trabajadores.

Por lo que se afirma que el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad, establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional al limitar la deducción de las prestaciones otorgadas a sus trabajadores, pues esta limitante afecta la base del impuesto, obligando a los contribuyentes a contribuir al gasto público en relación a una capacidad contributiva que no le corresponde, lo cual incide de manera directa en su patrimonio. Por lo que, basados en argumentos de principios se demuestra que la decisión de la autoridad no respeta los derechos individuales, motivo por el cual la medida implementada debe ser declarada inconstitucional.

CONCLUSIONES

Concluyo afirmando que el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad al no permitir la deducibilidad del total de las erogaciones que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores, toda vez que el efecto de esta limitante en la determinación de la base gravable no muestra su auténtica capacidad contributiva, tributando así, en base a una carga impositiva excesiva.

En este orden de ideas, los pagos que efectúan los patrones por concepto de salarios y demás prestaciones que derivan de la relación laboral, constituyen gastos estrictamente indispensables, ya que de no hacerlos se verían impedidas para la realización de su objeto social. Afectando su patrimonio y en obvia la actividad económica no solo de las empresas, sino también del Estado; toda vez que el Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos que obtiene las personas morales cuyo objeto es cumplir con la obligación contenida en el artículo 31 fracción IV de contribuir al gasto público. Por lo que las leyes fiscales requieren de un nuevo replanteamiento para evitar que se afecte la economía mexicana, así mismo, alentar a las empresas en la generación de empleos, lo cual llevara a fortalecer la recaudación.

Si la modificación al sistema tributario se sustentó en la baja recaudación como consecuencia de los efectos de la asimetría fiscal, es de afirmar que la reestructuración de este principio, no ha sido favorable para combatir los problemas de elusión fiscal, y que por el contrario se ha alentado a los contribuyentes a buscar alternativas para hacer frente a estas limitaciones.

Bibliografía

- Bazán, Víctor, Control de las omisiones inconstitucionales e inconventionales: Recorrido por el derecho y la jurisprudencia americanos y europeos, Konrad Adenauer Stiftung, Primera Edición, diciembre 2014, Bogotá, Colombia.
- Buen Lozano, Néstor; Jornada de trabajo y descansos remunerados, México, Porrúa, 1994,
- Burgoa Orihuela, Ignacio, Hacia una nueva constitucionalidad, Reformabilidad de la constitución, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, pp.25,26
- Burgoa Toledo, Carlos Alberto (Coord). Mitos Fiscales. Dofiscal Editores S.A. de C.V. México, 2017.
- -----, Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Primera Edición, febrero 2017
- -----, La tributación y su constitucionalidad en México, 1ª ed., Dofiscal Editores S.A. de C.V., México, 2015,
- Caballero Urdiales, Emilio., Los ingresos Tributarios de México, Editorial Trillas, México, 2009
- Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Themis, México, 1997.
- Castro Lozano, Juan de Dios, Apuntes Constitucionales, Temas destacados de la parte orgánica de la Constitución y de nuestro derecho administrativo, Fondo de Cultura Económica, México, 2012.
- Cerecedo Mabarak, Doricela, Derecho Financiero Público, 2ª ed., Mc Graw Hill, México, 2000
- Cervantes Andrade Raúl, El constitucionalismo de principios. Un enfoque desde el constructivismo jurídico, México, 2016, Tirant Lo Blanch México.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (Coord). Derecho Financiero. Mc Graw Hill. México, 1997
- Cordera Campos Rolando, Más allá de la crisis. El reclamo del desarrollo, Fondo de cultura económica, México, 2015.
- Correa Ortiz, Jonathan Alejandro, Cultura de la legalidad y derechos humanos, Comisión Nacional de los derechos humanos, 1ª Edición: México, 2016
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 28ª ed., Porrúa, México, 2010.
- De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa, México, 1986.
- Delgado Moya, Rubén, El derecho a la seguridad social, ISTA, México, 1991.

- Diccionario de la Real Academia Española (2012). México.
- Diccionario jurídico mexicano, Instituto de Investigaciones jurídicas, Tomo III-D, México, UNAM, 1983
- Ferdinand Lasalle, Qué es una constitución. México, Colofón.
- Ferrajoli, Luigi, Los fundamentos de los derechos fundamentales: debate con Luca Baccelli, Michelangelo Bovero, Riccardo Guastini, Mario Jori, Anna Pintore, Ermanno Vitale y Danilo Zolo; en de Cabo, Antonio y Pisarello, Gerardo(eds.), Trotta, trad. De Perfecto Andrés Ibáñez et al., Madrid, 2001.
- García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”
- García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 51ª ed., México, Porrúa, 2000
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Tomo I, Porrúa, Buenos Aires.
- Guastini Riccardo, Estudio de Teoría Constitucional, Doctrina Jurídica Contemporánea, Colección Dirigida por José Ramón Cossio y Rodolfo Vázquez, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001.
- Hernández Cruz, Armando, Eficacia constitucional y derechos humanos, Comisión Nacional de los derechos humanos, 1ª ed., México, 2015.
- Kelsen, Hans. Teoría Pura del Derecho, 4a Ed, 9a Reimpresión. Buenos Aires. Eudeba, 2009.
- Manautou Margain, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí,1985.
- Manuel Atienza, “Constitucionalismo, globalización y derecho”, en Miguel Carbonell (comp.), El canon neoconstitucional, Trotta/IJ-UNAM, Madrid,2010.
- María Amparo Casar e Ignacio Marván (coord), Gobernar sin mayoría, CIDE-Taurus, México,2002.
- Miguel Carbonell (coord.), Diccionario de derecho constitucional, Porrúa, UNAM,2002.
- Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed., Porrúa, México, 1976
- Robert Alexy, Derechos Sociales y Ponderación, 2º Edición. 2009. Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid.
- Sáinz de Bujanda, Fernando, Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el período helenístico, Prólogo: Sáinz Moreno Javier, Introducción: Fernández de Bujánda, Antonio, Ed. Dykinson, S.L., Madrid 2012
- Salazar Ugarte, Pedro, La educación y la legalidad, Cal y Arena. 1ª Edición, México, 2008.

- Sánchez Gómez Narciso, Los impuestos y la deuda pública, Editorial Porrúa, México, 2000.
- -----, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 2001.
- Tena Ramírez, Felipe, Derecho constitucional mexicano, 21ª. ed., Porrúa, México, 1985.
- Valdés Villarreal, Miguel, Reflexiones en asuntos de finanzas públicas, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XX., 2005.
- Villegas, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1972
- Walter Kaskel y Hermann Dersch, Derecho del Trabajo, Ediciones de Palma, Buenos Aires.

Revistas.

- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, “Deducción parcial de prestaciones laborales exentas”. Consultorio Fiscal N°597, México, UNAM, 2014
- -----, El artículo 5 del CFF como eje de actuaciones y decisiones, en revista Consultorio Fiscal número 496 de la segunda quincena de abril de 2010. Facultad de Contaduría y Administración. UNAM.
- -----, El Estado constitucional de derecho y su adecuación al mundo del “Ser”, Revista del Posgrado de Derecho de la UNAM, Vol. 6, núm. 10, 2010. www.juridicas.unam.mx
- -----, Los principios tributarios en serio, Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, Vol.5, núm.8, 2009. www.juridicas.unam.mx
- García Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002,
- Gómez Ledesma, Roberto, “Límites del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta por pago de prestaciones obligatorias a los trabajadores, Consultorio Fiscal N° 628.
- Morales Mendoza, Héctor Benito, La actividad Financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal. www.juridicas.unam.mx
- Morales Ramírez, María Ascencio, “El salario y la previsión social entre el derecho social y fiscal”, Revista Latinoamericana de derecho social, Núm. 7, julio-diciembre de 2008. www.juridicas.unam.mx.
- Ramírez Esquivel, Georgina Ivonne, “Deducciones autorizadas y sus requisitos” Consultorio Fiscal N°445, 2008.

- Taller de prácticas, “Previsión social, Jurisprudencia de la SCJN y criterios del SAT, así como tratamiento fiscal en el IETU y otros aspectos en el ISR” Práctica Fiscal 597, 2010.
- Villalobos González, Héctor, “Algunas Consideraciones a la Reforma Fiscal 2014”, Fisco actualidades N° 9, IMCP, mayo 2014.

Referencia de Internet

- Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho. Vol. 2. Fabra Zamora, Jorge Luis, Primera Edición. Marzo de 2015. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Arango Rivadeneira, Rodolfo, Derechos Sociales.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3796>

Jurisprudencia.

- Novena época, Primera Sala, Semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, Tesis 1a/J.46/2005.
- Octava época, Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII febrero de 1991, Tesis 3ª./J.4/91
- Séptima época, pleno, tomo I, Parte SCJN, Jurisprudencia Constitucional, Tesis 275.
- Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, Tomo XXXIV, p. 1064. Materia Laboral, Tesis I.1o.T. J/63, Jurisprudencia, Registro 161240.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tesis 2a./J. 6/96. Segunda Sala. Novena Época. Tomo III, febrero de 1996.
- Jurisprudencia Histórica. Cuarta Sala. Séptima Época. Apéndice 2000. Tomo V, Trabajo.
- Tesis Aislada Materia: Administrativa Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, febrero de 2007 Tesis: 1ª. XXX/2007.
- Jurisprudencia Época: Décima Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación, viernes 02 de diciembre de 2016 Materia: Constitucional Tesis: 2a./J. 181/2016 (10a.)
- Tesis Aislada Materia: Administrativa Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, enero de 2007 Tesis: 1ª. CLXXXIX/2006 Página: 483
- Tesis Aislada Materia: Constitucional Décima Época Instancia: Segunda sala Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, junio de 2014, Tomo 1, Tesis: 2ª, LV/2014 (10ª.)

Legislación.

- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley Federal del Trabajo
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Resolución Miscelánea Fiscal
- Pacto por México.
- Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018.

