



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

---

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

**LIMITANTE DE DEDUCIBILIDAD DE PAGOS QUE SON INGRESOS EXENTOS PAI  
TRABAJADOR**

(Con este análisis se pretende dar a conocer los argumentos por los cuáles  
reforma fiscal para el ejercicio 2014, desvirtúa la determinación de la base gr  
de los contribuyentes)

**TESINA**  
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:  
LICENCIADA EN CONTADURÍA

**L.C. BRENDA SOLÍS ZARCO**

**PROFESOR:**

**DR. CARLOS ALBERTO BURGOA TOLEDO**

**México D.F. 2014**



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.

# 2014

Facultad de Contaduría y  
Administración

Brenda Solís Zarco

**[LIMITANTE DE DEDUCIBILIDAD DE PAGOS QUE SON INGRESOS EXENTOS PARA EL TRABAJADOR]**

Con este análisis se pretende dar a conocer los argumentos por los cuáles la reforma fiscal para el ejercicio 2014, desvirtúa la determinación de la base gravable de los contribuyentes.

## Antecedentes

El Estado mexicano, con el propósito de cubrir las necesidades de gasto que el país enfrenta, publicó el 11 de Diciembre de 2013, las modificaciones a diversas disposiciones en materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Para ello, emitió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), y varias modificaciones al Código Fiscal de la Federación (CCFF), muchas de ellas tendientes a mejorar los instrumentos tributarios con los cuáles las autoridades fiscales contaban hasta antes de la aprobación de dichas reformas.

Con el afán de fortalecer los ingresos públicos, se dan una serie de modificaciones a la LISR que pretenden simplificar su diseño y estructura, asimismo, deberán contribuir a recuperar su potencial recaudatorio mediante la ampliación de la base.

Sin embargo, en el afán de tratar de lograr los fines recaudatorios establecidos por la administración pública, los contribuyentes han expresado su malestar, argumentando que dichas modificaciones han venido a trastocar derechos fundamentales, entre los cuales se encuentran los relacionados con la determinación de la correcta capacidad contributiva con la que cuentan, así como también con el principio de proporcionalidad establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a través de la fracción IV de su artículo 31.

## Planteamiento del problema

Al limitar la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador, ¿Se viola al principio de proporcionalidad tributaria y se limita una deducción estructural, de conformidad en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), partiendo de la base de que tal limitante no reconoce la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues se le impide efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza “estructural”, resulta necesaria para calcular la base de dicho gravamen?

## Hipótesis

Al limitar la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador, mediante el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se viola al principio de proporcionalidad tributaria, pues es una limitación a una deducción estructural que afecta o desvirtúa la determinación de la base gravable real de los contribuyentes y la oferta laboral.

## Objetivos

### Objetivo general

Analizar a la luz de las disposiciones fiscales y el análisis de los tribunales y doctrinas, los argumentos para determinar que los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador forman parte de la determinación de la base gravable y por lo tanto, limitar su deducibilidad es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, de conformidad en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

### Objetivos específicos

#### Capítulo 1:

Hacer un análisis de los pagos más importantes efectuados en favor de los trabajadores que tengan el carácter de ingresos exentos para éstos, limitados en el artículo 28 fracciones XXX de la LISR 2014 y su tratamiento fiscal aplicable a su deducibilidad, con base en una supuesta simetría fiscal.

#### Capítulo 2:

Realizar un análisis conceptual del principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, y su relación con el artículo 28 fracción XXX de LISR, ya que este último trasgrede dicho principio, al hacer tributar al contribuyente bajo una base contributiva que no refleja su verdadera capacidad económica.

#### Capítulo 3:

Conocer el efecto fiscal y financiero de la limitación a la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador y como se desvirtúa la determinación de la base gravable de los contribuyentes, comparando la norma fiscal anterior respecto a la del 2014.

#### **Capítulo 4:**

Conocer las sentencias dictadas por el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en las cuáles se establece, un análisis realizado por la magistrado a los razonamientos relativos al artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

## Capitulado.

### **Capitulo 1. Conceptos fundamentales inherentes a los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.**

#### **1.1. Exposición de motivos de la LISR para 2014.**

1.1.1. Simetría Fiscal.

#### **1.2. Artículo 28 Fracción XXX Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

1.2.1. Determinación del factor.

1.2.2. Prestaciones limitadas a la deducción fiscal que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.

1.2.2.1. Deducciones obligatorias de ley y Previsión Social.

1.2.2.2. Deducciones estructurales.

#### **1.3. Conclusiones.**

### **Capitulo 2. Análisis del principio de proporcionalidad tributaria.**

#### **2.1. Principios Constitucionales de las contribuciones.**

2.1.1. Principio de proporcionalidad.

#### **2.2. Conclusiones.**

### **Capitulo 3. Efecto fiscal y financiero de la limitación a la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador.**

#### **3.1. Determinación del ISR del ejercicio 2014 de una persona moral.**

3.1.1. Determinación de la utilidad fiscal del ejercicio 2014.

3.1.2. Determinación del resultado fiscal del ejercicio 2014.

3.1.3. Determinación del impuesto sobre la renta (ISR) causado en el ejercicio 2014.

**3.2. Determinación del factor de no deducibilidad aplicable a los pagos por ingresos por salarios exentos de un empleador persona moral.**

- 3.2.1. Determinación del monto total de los pagos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores en 2014.
- 3.2.2. Cuantificación para determinar si se utiliza el factor del 0.47 de no deducibilidad en los pagos por ingresos por salarios exentos.

**3.3. Diferencia entre la mecánica del cálculo del ISR del ejercicio 2014 y 2013.**

- 3.3.1. Determinación de los ingresos exentos por sueldos y salarios no deducibles.
- 3.3.2. Determinación de los ingresos por sueldos y salarios deducibles.
- 3.3.3. Determinación del ISR del ejercicio 2013.
- 3.3.4. Determinación del ISR del ejercicio 2014.
- 3.3.5. Determinación de la PTU del ejercicio 2014

**3.4. Conclusiones.**

**Capitulo 4. Primeras sentencias de amparos.**

**4.1. Primeras sentencias de amparos contra limitante para deducir remuneraciones exentas.**

**4.2. Conclusiones.**



## Capítulo 1.

### Conceptos fundamentales inherentes a los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

#### 1.1. Exposición de motivos de la LISR para 2014.

La reforma fiscal tuvo, entre otros, los siguientes propósitos:

1. Incrementar la recaudación fiscal.
2. Alcanzar un sistema de impuestos directos más simple, con mayor capacidad de recaudación.
3. Lograr un equilibrio en los contribuyentes entre sus ingresos y el gasto.
4. Que la deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del Impuesto sobre la Renta, al permitirse que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador, resulta un tratamiento fiscal asimétrico, ya que resulta particularmente perjudicial para la recaudación. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del Impuesto sobre la Renta, 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 Impuesto sobre la Renta; limitándose la deducción de hasta el 0.47, o en su caso el 0.53, según sea el caso de que se trate.
5. Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el Impuesto sobre la Renta, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes.

Constitucionalmente hablando, los objetivos primarios que persigue esta reforma se podrían considerar válidos, puesto que el objetivo último de la LISR es la recaudación y el legislador, haciendo uso de su potestad constitucional, está facultado para regular la forma en como se deberá de cumplir con las obligaciones tributarias.

Sin embargo lo descrito en el párrafo que antecede, considero que la medida que el legislador, resulta desproporcional y desmedido, puesto que al limitar la deducción de un gasto indispensable e impuesto por una Ley superior, va en detrimento de la riqueza del objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

### 1.1.1. Simetría Fiscal.

Con fecha 8 de Septiembre de 2013, el poder ejecutivo presentó la propuesta de reforma fiscal al Congreso de la Unión, para el mes de Octubre el congreso aprueba diversas modificaciones en materia fiscal para el ejercicio 2014, mismas que son publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 11 de Diciembre del mismo año.

Con dichas medidas, el gobierno federal estima obtener ingresos por 4.4 billones de pesos, lo cual representaría un crecimiento del 12.82% con respecto a los ingresos presupuestarios de 2013. El resultado de la reforma fiscal coincide con los compromisos firmados por el ejecutivo federal en Diciembre de 2013 en el Pacto por México y como motivo principal de este cambio, la exposición de motivos de la Ley del ISR, establece expresamente lo siguiente con relación a la simetría fiscal:

...

#### Simetría fiscal.

Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura 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. Conforme a lo anterior, se plantean diversas propuestas para restablecer este principio en la estructura del ISR.

*Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.*

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

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros.

En la exposición de motivos se menciona el tema de simetría fiscal, y se establece que este principio se cumple cuando cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponde la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. Este 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 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 se ocasionan, como es el caso de la exención de un concepto de ingreso.

Antes de esta reforma, la LISR permitía que el empleador efectuara la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que estos no se encontraran gravados a nivel del trabajador, sin embargo, al ser un tratamiento fiscal asimétrico y que resultan perjudiciales para la recaudación, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la ley.

En consecuencia, se establece que no serán deducibles estos gastos hasta 53 o 47% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje, de acuerdo a la exposición de motivos tiene relación entre la tasa del Impuesto Especial a Tasa Única (IETU), que se deroga, y la tasa del ISR empresarial; este porcentaje, de acuerdo con la propuesta original era de 59%, con esta medida se recupera la base gravable y se reduce la asimetría fiscal (tasa IETU 17.5% entre la tasa ISR 30%= 0.5833).

Esta reforma resulta muy criticable, ya que de acuerdo con la exposición de motivos comentada, busca generar un efecto de simetría por la desaparición del IETU; además, es importante destacar que resulta injusta, ya que muchos contribuyentes fueron causantes del ISR y no del IETU, por lo que no deberían verse afectados por la no deducibilidad.

Asimismo, en forma incongruente, en la LISR en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se incluyó una serie de medidas contrarias a la simetría fiscal que, el Ejecutivo Federal mencionó en

diferentes párrafos de la exposición de motivos de la reforma fiscal 2014; entre ellas se pueden citar las siguientes:

- Deducibilidad parcial (solo 8.5%) de consumos en restaurantes, en donde el prestador del servicio debe acumular 100 % del ingreso.
- Deducibilidad parcial de automóviles (solo hasta \$130,000.00), en este caso el vendedor del automóvil debe acumular 100 % del ingreso

En resumen, la LISR, en ciertos rubros consideró la simetría fiscal, como es el caso de la limitante de la deducibilidad de los ingresos exentos obtenidos por trabajadores y, en otros, como los antes comentados se apartó totalmente, en un afán recaudatorio, de dicha simetría.

Por tal motivo, las prestaciones que se afectan con estas restricciones son los pagos obligatorios para el patrón por concepto de prestaciones laborales (PTU, aguinaldo, horas extras, indemnizaciones, primas vacacionales, etc) y los correspondientes a previsión social (vales de despensa, vales de gasolina, cajas y fondos de ahorro, ayuda de transporte, etc) los cuales ya están limitados a diez salarios mínimos como máximo para entregar a los trabajadores, a continuación analizaremos las principales prestaciones.

## **1.2. Artículo 28 Fracción XXX Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

Una de las medidas que mayor afectación tendrán en las empresas es la que contiene la nueva ley sobre la limitante a la deducción de las erogaciones realizadas en favor de los trabajadores cuando estas erogaciones representen ingresos exentos para los trabajadores. Esta limitante de 47%, mismo que podrá incrementarse a 53% cuando las prestaciones otorgadas en el ejercicio no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior.

Es importante considerar que esta limitante se hace a conceptos cuyo pago para los patrones resultan obligatorios, de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, como sería el caso del tiempo extraordinario, la gratificación anual, las indemnizaciones, por mencionar algunos, y no existe un mecanismo para eliminarlos o modificar la forma de pago; además, por ministerio de la LISR, una parte de estos pagos están exentos, es decir, no es una prestación que el patrón otorga y pueda evitar. También existen algunas prestaciones que se tiene establecidas en los contratos colectivos, y que si están exentos es con base en las reglas que se establecieron en la LISR, por ejemplo, los fondos de ahorro y la previsión social, que en la medida que se cumplan con los topes establecidos y requisitos de generalidad son deducibles, y no pueden eliminarse por estar establecidos en los mencionados contratos. Inclusive en los conceptos de ingresos exentos para el trabajador pueden comprender ingresos por viáticos, primas de seguros de vida y de gastos médicos.

El artículo 28 Fracción XXX de la Ley del ISR, establece expresamente lo siguiente:

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

I. ...

**XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador**, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Como podemos apreciar, el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece expresamente que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. Es decir, el legislador limitó la deducción de los pagos que realizan los patrones o contribuyentes a sus trabajadores en más de un 50% (0.53), cuando ese pago (que realiza el patrón) constituye paralelamente un ingreso exento para el trabajador.

#### **1.2.1. Determinación del factor.**

Resulta cuestionable que no se haya establecido en la ley un procedimiento para que los patrones determinen si les resulta aplicable el factor de 0.47 o 0.53 para la deducibilidad de los pagos; además, si esta medición de las modificaciones de las prestaciones debe hacerse tomado en consideración a los trabajadores de forma individual o mediante la determinación de un promedio ponderado, o comparando el total del monto erogado en cada ejercicio.

Mediante la regla miscelánea 1.3.3.1.16 para el ejercicio fiscal 2014 publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 30 de diciembre de 2013, se establece un procedimiento para cuantificar el mencionado factor:<sup>1</sup>

“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 estos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.

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.

Cuando el cociente determinado conforme a la Fracc. I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la Fracc. 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 53% de los pagos que sean ingresos exentos para el trabajador.

---

<sup>1</sup> Para determinar si en el ejercicio fiscal disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores –y que a su vez son ingresos exentos para éstos– en relación a las prestaciones otorgadas en el ejercicio fiscal anterior, el Servicio de Administración Tributaria estableció mediante la regla 1.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, el procedimiento respectivo.

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

<b>1</b>	Sueldos y salarios
<b>2</b>	Rayas y jornales
<b>3</b>	Gratificaciones y aguinaldo
<b>4</b>	Indemnizaciones
<b>5</b>	Prima de vacaciones
<b>6</b>	Prima dominical
<b>7</b>	Premios por puntualidad o asistencia
<b>8</b>	Participación de los trabajadores en las utilidades
<b>9</b>	Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios
<b>10</b>	Previsión social
<b>11</b>	Seguro de gastos médicos
<b>12</b>	Fondo y cajas de ahorro
<b>13</b>	Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa
<b>14</b>	Ayuda de transporte
<b>15</b>	Cuotas sindicales pagadas por el patrón
<b>16</b>	Fondo de pensiones, aportaciones del patrón
<b>17</b>	Prima de antigüedad (aportaciones)
<b>18</b>	Gastos por fiestas de fin de año y otros
<b>19</b>	Subsidios por incapacidad
<b>20</b>	Becas para trabajadores y/o sus hijos
<b>21</b>	Ayuda de renta, Arts. escolares y dotación de anteojos
<b>22</b>	Ayuda los trabajadores para gastos funerales
<b>23</b>	Intereses subsidiados en créditos al personal
<b>24</b>	Horas extras
<b>25</b>	Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro
<b>26</b>	Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón

<b>Cociente =</b>	Total de remuneraciones y prestaciones pagadas exentas para el trabajador
	----- Total de remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente
<b>Si Cociente del ejercicio &lt;</b>	Cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.53 no deducible
<b>Si Cociente del ejercicio &gt; 0 =</b>	Cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.47 no deducible

Como podrá observarse, con la regla comentada este procedimiento resulta incorrecto para su determinación, ya que al incluir conceptos tales como el tiempo extra exento, las indemnizaciones exentas, la PTU, etc. estos podrían tenerse en un año y en otro no, ya que se presentan o generan por necesidades particulares del negocio y no porque se estén disminuyendo las prestaciones de los trabajadores. En estos casos el factor resulta menor. En la mencionada regla se incluyen conceptos de ingresos exentos para el trabajador como son, premios por puntualidad o asistencia, PTU, primas de seguros de vida, seguros de gastos médicos, inclusive se puede interpretar que debemos incluir los ingresos por viáticos, lo cual a todas luces sería improcedente.

Incluso en el caso de la PTU es una partida no deducible de acuerdo con la Fracc. XXVI del Art. 28 de la LISR, es decir, no se debe aplicar la limitante contenida en la Fracc. XXX del mencionado artículo, ya que es una partida que se disminuye a los ingresos acumulables, de acuerdo con el Art. 9 de la LISR, así como el caso de los premios por puntualidad que son ingresos gravados.

### **1.2.2. Prestaciones limitadas a la deducción fiscal que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.**

#### **1.2.2.1. Deducciones obligatorias de ley y Previsión social.**

Conforme al artículo 94 de la LISR, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la PTU y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Por otro lado, en la Ley Federal del Trabajo (LFT), podremos advertir (artículos 82 y 84) que el patrón o contribuyente del Impuesto sobre la Renta se encuentra obligado a pagar el salario a sus trabajadores (cualquier ventaja económica otorgada al trabajador) y otra serie de prestaciones (prima de antigüedad) e indemnizaciones, cuando se concluye la relación obrero patronal. Sin embargo, el legislador dispuso en beneficio exclusivo de los trabajadores, que diversos ingresos que derivan del pago de esas prestaciones laborales (salarios, primas, indemnizaciones) se

consideren total o parcialmente exentos o liberados del pago del ISR, conforme al artículo 93 de la Ley del ISR. Por ejemplo, si el patrón o contribuyente paga:<sup>2</sup>

- **Horas extra a trabajadores** (salarios), dichos pagos a su vez son ingresos exentos para el trabajador, conforme a la fracción I del artículo 93 de la Ley del ISR.
- **Aguinaldo o gratificación anual** (salario), dichos pagos a su vez son ingresos exentos para el trabajador, conforme a la fracción XIV del artículo 93 de la Ley del ISR.
- **Prima dominical y vacacional** (salario), dichos pagos a su vez son ingresos exentos para el trabajador, conforme a la fracción XIV del artículo 93 de la Ley del ISR.
- Erogaciones por concepto de **previsión social**: Es importante señalar que la previsión social es un concepto que se refiere en un primer aspecto, a la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades económicas del trabajador y su familia, ante la eventual imposibilidad material de aquel para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo; sin embargo, la previsión social no sólo debe entrañar la ayuda al trabajador y su familia, ante la actualización de siniestros u otras circunstancias que impidan al primero continuar en el desarrollo de su labor, sino que su significado debe entenderse en el sentido de que la clase social trabajadora pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida.<sup>3</sup>

Dichos pagos a su vez son ingresos exentos para el trabajador, conforme a las fracciones VI, VIII y IX del artículo 93 de la Ley del ISR. <sup>4</sup>

- Primas de antigüedad e indemnización constitucional, dichos pagos a su vez son ingresos exentos para el trabajador, conforme a la fracción XIII del artículo 93 de la Ley del ISR.
- Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro.
- Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios.

---

<sup>2</sup> Los conceptos que están exentos para los trabajadores se encuentran en el artículo 93 de la nueva LISR y pueden dividirse en (i) ingresos exentos derivados por ley de la relación laboral; e (ii) ingresos por previsión social.

<sup>3</sup> Ejecutoria de 19 de mayo de 2010, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 279/2010.

<sup>4</sup> Es importante señalar que en la nueva LISR se continúa limitando la exención del gasto de previsión social, es decir, las prestaciones de previsión social estarán exentas siempre que la suma del salario más prestaciones que percibe el trabajador no exceda del equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, -\$171,925.95 para el área geográfica "A" y \$162,932.35 para el área geográfica "B" — en caso de que el salario por sí mismo exceda de dicho monto, las prestaciones estarán exentas hasta por el equivalente a un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año -\$24,560.85 para el área geográfica "A" y \$23,276.05 para el área geográfica "B" —. (Artículo 93, penúltimo párrafo de la LISR)

Conforme al último párrafo, del artículo 93, de la LISR, las limitantes mencionadas en el párrafo anterior, no son aplicables para las prestaciones siguientes, cuya exención está prevista en otras fracciones del referido artículo: jubilaciones pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro.



- Subsidios por incapacidad y becas educacionales.
- Cuota de seguridad social pagada por el patrón.
- Cajas y fondos de ahorro.
- Viáticos.

Para cada uno de estos ingresos el mismo ordenamiento establece reglas y límites para su exención.

No se debe olvidar que la propia LISR establece, en su artículo 27, requisitos para las deducciones, incluidas las que se consideran ingresos exentos para el trabajador, por ejemplo:

- Previsión social: debe otorgarse en forma general.
- Vales de despensa a través de monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria (SAT). (Art. 27, fracción XI, LISR y Resolución Miscelánea Fiscal Reglal.3.3.1.26).
- Aportación al fondo de ahorro igual al monto aportado por trabajador. Límite de 13% del salario del trabajador, sin rebasar 1.3 veces el salario mínimo (VSM) del área geográfica del trabajador.
- Límite de 10 VSM en prestaciones de previsión social otorgada a trabajadores no sindicalizados.

Además, el artículo 28 de la LISR indica que no son deducibles, incluidas de igual manera, las que se consideran ingresos exentos para el trabajador, entre otros, los siguientes:

- Pagos de viáticos que excedan los límites establecidos.
- Gastos en comedores que no estén a disposición de todos los trabajadores.
- Pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor 0.53 o 0.47, al monto de dichos pagos.

Pagos que el patrón realiza a otro contribuyente del ISR, pero que se considera ingreso exento para el trabajador.

- Vales de despensa, restaurante, gasolina y ropa.
- Viáticos y gastos de viaje, etcétera.
- Seguro de vida y de gastos médicos mayores.
- Gastos por fiesta fin de año y otros.

En estos casos, el pago lo realiza el patrón a un contribuyente que considera gravable el ingreso, por lo que no se presenta el tratamiento asimétrico.

## **Servicio de comedor**

Este tipo de gastos necesarios pueden clasificarse como erogaciones de previsión social conforme lo define el artículo 7, quinto párrafo, de la LISR:

Artículo 7. . . . . 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 dichos trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Para determinar si al pago por concepto de gastos de comedor le resulta aplicable la disposición que limita la deducción por tratarse de ingreso exento de los trabajadores, se debe determinar si dichas erogaciones constituyen ingresos para estos trabajadores y, a su vez, si estos ingresos resultan ser exentos para los mismos en términos de la LISR.

En el caso particular, resulta aplicable el artículo 94, último párrafo, de la LISR, el cual establece expresamente lo siguiente:

Artículo 94. . . . . 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.

Conforme a lo anterior, las erogaciones por concepto de comedor no le generan ninguna afectación positiva al patrimonio del trabajador, ni a su capacidad contributiva, pues expresamente la LISR considera que no es un ingreso gravable para ellos, con independencia de que pueda tratarse de un gasto no deducible para el patrón si no se pone a disposición de todos los trabajadores.

## **Aportaciones a Fondos de Pensiones y Jubilaciones.**

Otro aspecto a mencionar es que con el propósito de cumplir con una política de responsabilidad social, algunas empresas establecieron como prestación, la constitución de fondos para el pago pensiones y jubilaciones de sus empleados, sin embargo, también con la reforma están limitando las aportaciones a los fondos, ya que solo serán deducibles 47% de las aportaciones, sin establecer algún mecanismo para deducir los pagos que al momento de efectuarlos estarían gravados, lo cual resulta inequitativo.

## **PTU.**

Cabe mencionar que para la determinación de la PTU, el Legislador reconoció la deducción de 100% de los ingresos exentos de la nómina; sin embargo, en el caso de la no deducibilidad de los de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, no se reconoció la deducción de esta partida.

### 1.2.2.2. Deduciones estructurales.

La deducción de los gastos de previsión social y de las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones, constituye una “Deducción Estructural” que no puede ser limitada; por lo siguiente:

1. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante “SCJN”) ha reconocido que el ISR grava la utilidad, no obstante que su objeto sea el ingreso.
2. La “SCJN” ha reconocido que tratándose del ISR, existen 2 clases de deducciones: las estructurales y las no estructurales; las primeras son aquellas que el legislador esta obligado a reconocer, pues son gastos “estrictamente indispensables” sin los cuales no sería posible obtener ingresos; las segundas son aquellas que el legislador otorga sin estar obligado, basado en razones de política económica.
3. La “SCJN” ha reconocido que los gastos de previsión social son gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente, pues si se entregan a los trabajadores con el fin de mejorar su calidad de vida, se genera a su vez, un mayor rendimiento de trabajo que significa para él una mejor producción; de ahí que dichos gastos no se traten de donativos o dispendios injustificados, sino de una disposición de los recursos del contribuyente, efectuada como compensación de un servicio personal subordinado, que en términos del Artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo están obligados a erogar, al no constituir una prestación adicional al salario, sino al formar parte de éste. Lo que también puede predicarse de las erogaciones por concepto de cuotas de seguridad social, pues estan encuentran su fundamento en el Artículo 123 constitucional y 15 Fracciones I y II de la Ley del IMSS.

#### DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES EN EL CÁLCULO DEL ISR

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: —DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL., la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en

acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas –dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen–, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extra fiscales. 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; de manera que 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.<sup>5</sup>

Este tratamiento diferenciado, puede resultar aplicable sobre aquellas prestaciones o pagos, cuya obligación deriva de un mandato legal o constitucional, como es el caso de las horas extra, los aguinaldos, las primas vacacionales o dominicales, la prima de antigüedad e indemnizaciones, en las que el pago mínimo no puede ser negociado o modificado por el patrón, a fin de que las mismas sean 100% gravadas para el trabajador y 100% deducibles para el patrón, al no encuadrar en la hipótesis prevista en el artículo 28 fracción XXX.

### **1.3. Conclusiones.**

Conforme al artículo 28 fracción XXX de la Ley del ISR, el patrón no podrá deducir el 53 o 47% % de esos salarios, prestaciones laborales y pagos con motivo de la terminación o rescisión de la relación laboral, es decir, no obstante que la mayoría de todos esos pagos son salarios o prestaciones laborales, en la que el patrón esta constitucional, legalmente y contractualmente obligado a efectuarlos, sólo podrá deducir para efectos del impuesto sobre la renta a su cargo, una

---

<sup>5</sup> Jurisprudencia 15/2011 Primera Sala SCJN: Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta.

parte de ellos, pues por disposición expresa serán no deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar a tales pagos el factor de 0.53.

Aunado a ello, el legislador estableció un tratamiento diferenciado que permite una reducción en el factor de no deducción y en consecuencia, una mayor deducción, cuando las prestaciones exentas que otorgan los patrones no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, a fin de engendrar un tipo de premio o estímulo para que los contribuyentes patrones no cambien la naturaleza de las prestaciones otorgadas a los trabajadores y las terminen considerando como ingresos gravados.

De igual manera, las prestaciones de ley y las correspondientes a previsión social, son limitadas de conformidad con el artículo de análisis, por lo que, es de suma importancia que los contribuyentes realice un análisis de los pagos que realiza y ver las opciones que se tienen para tributar con deducciones más adecuadas.

Consecuentemente, al limitar las deducciones anteriormente analizadas, se sostiene que la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, se afecta injustificadamente por el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014, pues no corresponde en su totalidad a la efectiva y real capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

En el siguiente capítulo analizaré el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, y cómo las deducciones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, limitadas por el artículo 28 fracciones XXX de la LISR (que fueron analizadas en este primer capítulo) afectan la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta del contribuyente.

## Capítulo 2.

### Análisis del principio de proporcionalidad tributaria.

#### 2.1. Principios Constitucionales de las contribuciones.

Con la finalidad de frenar el despotismo tributario surgieron diversos movimientos sociales a nivel mundial que trajeron una limitación al ejercicio del poder por parte del soberano. El primero de ellos tuvo como acto final la firma el 15 de junio de 1215 de la Carta Magna Libertatum impuesta por los nobles al Rey Juan I de Inglaterra, en la que se previó que “No scutagenotaid shall be imposed on our kingdom, unless by commoncounsel of our kingdom”. (No se impondrá derecho de escudo ni subsidio en nuestro reino a menos que sea por el consejo común de nuestro reino)<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Carta Magna, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2698/17.pdf>.

En nuestro país, en las Constituciones de 1857 y de 1917 se elevan al rango de principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, etcétera.<sup>7</sup>

Ernesto Flores Zavala en su obra “Finanzas Públicas Mexicanas”, sistematizó los principios constitucionales de la siguiente manera:

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

### **2.1.1. Principio de proporcionalidad.**

El artículo 31, fracción IV Constitucional menciona que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.<sup>8</sup>

Por lo tanto, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre éste y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, entendida dicha capacidad como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al obligado. Así, todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica, es decir, se generan por un movimiento de riqueza o una situación que evidencie ésta. En este sentido, la proporcionalidad implica que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del contribuyente; de ahí la necesaria relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa; por lo tanto, debe pagar más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos quien la tenga en menor proporción.

Si bien, la capacidad económica refleja capacidad contributiva, no existe identidad absoluta entre dichos conceptos; el primero tiene correspondencia 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

---

<sup>7</sup>FLORESZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, 31ª ed., México, Porrúa, 1995, pp. 155 y siguientes.

<sup>8</sup>Jurisprudencia P./J. 10/2003, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, p., con rubro PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

capacidad contributiva se relaciona con el haber patrimonial calificado establecido mediante reglas del derecho fiscal, es decir, la parte del patrimonio que para efectos de las contribuciones refleja la riqueza susceptible de gravarse para que el gobernado contribuya al gasto público.

De acuerdo con este principio, las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma superior a los de medianos y reducidos recursos; para lograrlo, el legislador debe establecer tasas progresivas en la ley, lo cual es válido tratándose del impuesto sobre la renta, sin embargo para contribuciones distintas, no puede regir el mismo criterio de proporcionalidad, pues este principio debe analizarse de acuerdo con la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Respecto a las contribuciones denominadas “derechos”, la proporcionalidad consiste en la correlación entre el costo del servicio público prestado y monto de la cuota, pues este tipo de contribuciones encuentra su hecho generador en la prestación del servicio, tomando en consideración que la correspondencia entre el costo y el monto de la cuota no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares. Al respecto cabe mencionar que nuestro Máximo Tribunal considera que para examinar el cumplimiento de este principio en los “derechos” debe atenderse al objeto real del servicio prestado por la administración pública considerando tanto el costo como otros elementos que incidan en la continuidad del servicio, como los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo extrafiscal<sup>9</sup>

En las aportaciones de seguridad social, debe atenderse a la capacidad contributiva del contribuyente pero, sobre todo, debe considerarse que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad.

Para las denominadas “contribuciones de mejoras” su monto debe estar en relación con el hecho imponible, el cual consiste en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendiente a satisfacer una necesidad colectiva, obteniendo una ventaja, como es el incremento en el valor de los bienes, que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe.

Por tanto, el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014 transgrede en perjuicio de los contribuyentes el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución mexicana, ya que la hace tributar bajo una base contributiva que no refleja su verdadera capacidad económica.

Así, atendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, estas deducciones deben ser reconocidas y por ende deducible a favor de los contribuyentes, pues los mismos resultan indispensables para el desarrollo de sus actividades.

---

<sup>9</sup>Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo VII, enero 1998, página 5, **tesis P./J. 4/98; IUS:196936.**

Adicionalmente, el principio de proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte apropiada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes.

Atendiendo lo anterior, el artículo 28, fracción XXX, de la LISR 2014 transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al limitar la deducibilidad de pagos de previsión social realizados por el patrón.

Por lo que en materia del ISR, por regla general, un gasto será deducible si está relacionado con la intención de producir ingreso.

## **2.2. Conclusiones.**

Los límites determinados a la deducción de los conceptos que sean ingresos parcial o totalmente exentos para los trabajadores, resultan violatorias del principio de proporcionalidad tributaria, establecido en la Fracc. IV del Art. 31 Constitucional, al determinar que se trata de una limitación injustificada a una deducción de las denominadas “estructurales”, por corresponder a erogaciones que se consideran indispensables para la generación de ingresos de las empresas

Por ende, en mi opinión puedo concluir que es desproporcional, pues la restricción a la deducción de un gasto necesario impide que dichos gastos sean reconocidos como erogaciones, lo cual afecta la riqueza del contribuyente, pues disminuye la base gravable que debe considerarse para el pago de impuestos, pues las prestaciones son obligatorias por la Ley Federal de Trabajo.

El artículo en análisis, requiere a contribuir al gasto público, de conformidad con una situación económica y fiscal que realmente no refleja la auténtica capacidad contributiva de la empresa.

En consecuencia, la base gravable para efectos del ISR, se ve afectada indebidamente por el hecho de que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

En el siguiente capítulo analizaré un caso práctico, para conocer el efecto fiscal y financiero de la limitación a la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador y como se desvirtúa la determinación de la base gravable de los contribuyentes, comparando la norma fiscal anterior respecto a la del 2014.



### Capítulo 3.

#### Efecto fiscal y financiero de la limitación a la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador.

##### Caso 1

##### 3.1. Determinación del ISR del ejercicio 2014 de una persona moral.

###### Datos

Ingresos acumulables del ejercicio	\$ 500,000,000.00
Deducciones autorizadas	300,000,000.00
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), pagada en el ejercicio	3,000,000.00
Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizada	1,000,000.00

##### 3.1.1. Determinación de la utilidad fiscal del ejercicio 2014<sup>10,11</sup>

Concepto	Importe
Ingresos acumulables del ejercicio	\$ 500,000,000.00
<b>menos:</b>	
Deducciones autorizadas	300,000,000.00
<b>menos:</b>	
PTU pagada en el ejercicio	3,000,000.00
<b>igual:</b>	
Utilidad fiscal del ejercicio 2014	197,000,000.00

##### 3.1.2. Determinación del resultado fiscal del ejercicio 2014<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Artículo 9, fracción I de la LISR.

<sup>11</sup> El cuarto párrafo del artículo 9 de la LISR indica que para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, Apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), no se disminuirá la PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

<sup>12</sup> Artículo 9, fracción II de la LISR.

Concepto	Importe
Utilidad fiscal del ejercicio 2014	\$ 197,000,000.00
<b>menos:</b>	
Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	1,000,000.00
<b>igual:</b>	
Resultado fiscal del ejercicio 2014	196,000,000.00

3.1.3. Determinación del impuesto sobre la renta (ISR) causado en el ejercicio 2014<sup>13</sup>.

Concepto	Importe
Resultado fiscal del ejercicio 2014	\$ 196,000,000.00
<b>por:</b>	
Tasa de impuesto	30%
<b>igual:</b>	
ISR causado en el ejercicio 2014	\$58,800,000

<sup>13</sup> Artículo 9, primer párrafo de la LISR.

## Caso 2.

### 3.2. Determinación del factor de no deducibilidad aplicable a los pagos por ingresos por salarios exentos de un empleador persona moral

Datos de los salarios pagados en 2013

Conceptos de pago de salarios	Total de ingresos pagados	Total de ingresos pagados gravados	Total de ingresos pagados exentos
Salarios	2,600,000.00	2,600,000.00	-
Horas extra	280,000.00	180,000.00	100,000.00
Prima vacacional	202,500.00	169,050.00	33,450.00
PTU	1,030,000.00	995,800.00	34,200.00
Aguinaldo	420,000.00	361,380.00	58,620.00
Totales	4,532,500.00	4,306,230.00	226,270.00

Datos de los salarios pagados en 2014

Conceptos de pago de salarios	Total de ingresos pagados	Total de ingresos pagados gravados	Total de ingresos pagados exentos
Salarios	3,100,000.00	3,100,000.00	-
Horas extra	216,750.00	148,375.00	68,375.00
Prima vacacional	175,000.00	127,500.00	47,500.00
Días festivos	300,000.00	190,000.00	110,000.00
PTU	850,000.00	814,766.00	35,234.00
Aguinaldo	550,000.00	489,533.00	60,467.00
Totales	5,191,750.00	4,870,174.00	321,576.00

3.2.1. Determinación del monto total de los pagos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores en 2014

Concepto	Importe
Horas extra	68,375.00
<b>más:</b>	
Prima vacacional	47,500.00
<b>más:</b>	
Días festivos	110,000.00
<b>más:</b>	
PTU	35,234.00
<b>más:</b>	
Aguinaldo	60,467.00
<b>igual:</b>	
Monto total de los pagos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores	321,576.00

El artículo 28, fracción XXX de la LISR, establece que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de esos pagos. Siendo así, este empleador tendría ingresos exentos pagados por salarios no deducibles, por \$170,435.28 (\$321,576.00 por 0.53). No obstante, la citada disposición señala que el factor referido será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas a los trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

3.2.2. Cuantificación para determinar si se utiliza el factor del 0.47 de no deducibilidad en los pagos por ingresos por salarios exentos<sup>14</sup>.

a) Determinación del cociente I, con datos del ejercicio<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Regla I.3.3.1.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2014 (DOF 30-XII-2013).

<sup>15</sup> Para determinar el cociente señalado en esta fracción, 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

Concepto	Importe
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 estos últimos, efectuadas en el ejercicio 2014	321,576.00
<b>entre:</b>	
Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en 2014	5,191,750.00
<b>igual:</b>	
Cociente I	0.0619

b) Determinación del cociente II, con datos de ejercicio anterior<sup>16</sup>.

Concepto	Importe
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 estos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior,	226,270.00
<b>entre:</b>	
Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, 2013	4,532,500.00
<b>igual:</b>	
Cociente II	0.0499

- 
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

<sup>16</sup> último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), indica que cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritmética, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.

c) Comparación de coeficientes.

Cociente I, con datos del ejercicio		Cociente II, con datos del ejercicio anterior
0.0619	mayor que	0.0499

Cuando el cociente determinado conforme al inciso a) sea menor que el cociente que resulte conforme al inciso b), 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. Por tanto, en este ejemplo no hubo una disminución de las prestaciones otorgadas y el factor no deducible del citado concepto, será el 0.47.

**Caso 3.**

3.3. Diferencia entre la mecánica del cálculo del ISR del ejercicio 2014 y 2013.

Una empresa otorgó en el año 2013, las prestaciones obligatorias por la LFT.

Concepto	Gravable (A)	Exento (B)	Total (A + B)
Sueldos y salarios	\$ 3,700,000.00		\$ 3,700,000.00
<b>más:</b>			
Horas extras	353,000.00	164,000.00	517,000.00
<b>más:</b>			
Aguinaldos	730,000.00	127,200.00	857,200.00
<b>más:</b>			
Vacaciones	257,600.00		257,600.00
<b>más:</b>			
Prima vacacional	169,800.00	113,250.00	283,050.00
<b>más:</b>			
Prima dominical	106,000.00	96,000.00	202,000.00
<b>más:</b>			
Previsión social	300,000.00	109,000.00	409,000.00
<b>igual:</b>			
<b>Total</b>	<b>5,616,400.00</b>	<b>609,450.00</b>	<b>6,225,850.00</b>

### 3.3.1. Determinación de los ingresos exentos por sueldos y salarios no deducibles.

Concepto	Importe
Total de ingresos exentos por concepto de salarios	\$ 609,450.00
<b>por:</b>	
Factor no deducible	47%
<b>igual:</b>	
Ingresos exentos por sueldos y salarios no deducibles	286,441.50

### 3.3.2. Determinación de los ingresos por sueldos y salarios deducibles.

Concepto	Importe
Total de sueldos y salarios pagados	\$ 6,225,850.00
<b>menos:</b>	
Ingresos exentos por sueldos y salarios no deducibles	\$ 286,441.50
<b>igual:</b>	
Total de ingresos por sueldos y salarios deducibles	\$ 5,939,408.50

Con los datos para la declaración anual del ejercicio 2014 de este empleador, el cálculo del impuesto sobre la renta (ISR) y la PTU, quedan de la forma siguiente:

### 3.3.3. Determinación del ISR del ejercicio 2013.

LISR 2013		
Concepto		Importe
Ingresos acumulables		\$ 12,528,000.00
<b>menos:</b>		
Sueldos y salarios	\$ 6,225,850.00	
Otras deducciones autorizadas	3,767,400.00	\$ 9,993,250.00
<b>igual:</b>		
Utilidad fiscal		2,534,750.00
<b>menos:</b>		
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores		0
<b>igual:</b>		
Resultado fiscal		2,534,750.00
<b>por:</b>		
Tasa del ISR		30%
<b>igual:</b>		
ISR del ejercicio 2013		760,425.00

#### 3.3.4. Determinación del ISR del ejercicio 2014.

LISR 2014		
Concepto		Importe
Ingresos acumulables		\$ 12,528,000.00
<b>menos:</b>		
Sueldos y salarios	\$ 5,939,408.50	
Otras deducciones autorizadas	3,767,400.00	\$ 9,706,808.50
<b>igual:</b>		
Utilidad fiscal		2,821,191.50
<b>menos:</b>		
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores		0
<b>igual:</b>		
Resultado fiscal		2,821,191.50
<b>por:</b>		
Tasa del ISR		30%
<b>igual:</b>		
ISR del ejercicio 2013		846,357.45

#### 3.3.5. Determinación de la PTU del ejercicio 2014.



Concepto	Importe
Utilidad fiscal	2,821,191.50
<b>menos:</b>	
No deducibles por salarios	286,441.50
<b>igual:</b>	
Base para la PTU	2,534,750.00
<b>por:</b>	
Porcentaje	10%
<b>igual:</b>	
PTU del ejercicio 2014	253,475.00

Como puede observarse, la diferencia entre el ISR del ejercicio con la mecánica de un año y otro, tendría un diferencial de \$85,932.45, es decir, 11.3% más que con los mismos datos, pero con el procedimiento de 2013. El efecto puede resultar oneroso o no, para la liquidez de las empresas, dependerá del número de trabajadores y de las deducciones que sean ingresos exentos. Aunado a que la disminución de la base del ISR con la parte no deducible de sueldos y salarios, podría disminuir un poco más dicho efecto.

El efecto en los ejemplos anteriores, aunque quizá mínimo en la no deducibilidad de tales conceptos, dependerá del número de trabajadores y el monto de los pagos que representen ingresos exentos. Afectará en mayor o menor medida la liquidez de los contribuyentes, contando además con el beneficio de la disminución de la base para la PTU comentada en este capítulo.

### 3.4. Conclusiones.

Como podemos observar en los casos anteriores, la base gravable para efectos del ISR, se ve afectada por el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente, ya que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del contribuyente, al no permitirle efectuar una deducción que es necesaria para efectos de calcular la base de dicho impuesto.

## Capítulo 4.

### Primeras sentencias de amparos.

#### 4.1. Primeras sentencias de amparos contra limitante para deducir remuneraciones exentas.

El 25 de marzo de 2014 el Juzgado Primero de Distrito en materia Administrativa del Distrito Federal, se pronunció respecto de las demandas de amparo contra las fracciones I y XXX del artículo 28 de la LISR, vigente a partir de enero de 2014, por virtud de la cual se impide las cuotas obreras pagadas por los patrones, así como el 53% de las remuneraciones exentas a los trabajadores.

De la sentencia se resuelve que el Juzgado otorga el amparo en contra de la referida norma, ya que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), partiendo de la base de que tal limitante no reconoce la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues se le impide efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza “de estructural”, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen.

El Juzgado parte de la premisa de que el concepto laboral de salario se integra con los pagos por cuota diaria, percepciones, habitación, gratificaciones, primas, prestaciones en especie comisiones, y cualquiera otra cantidad que se entregue al trabajador por su trabajo; situación que no se ve afectada por la calidad de si este es gravado o exento que le otorga la legislación fiscal.

Por tal motivo, si se considera que el pago de salarios es una deducción estructural, debe permitirse la disminución de la base gravable del impuesto, ya que incide en la capacidad contributiva de la empresa; ello, con independencia de que una porción de ese salario se encuentre exenta del pago del ISR, pues dicha circunstancia no depende de la voluntad del patrón.

En este punto, sale a relucir que en la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal y en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se haya señalado que la limitante en cuestión deriva de una necesidad de propiciar la simetría fiscal, loque es una deducción para una persona, debe ser ingreso gravable para la otra.

Además, se señala que ese principio no tiene reconocido el grado de garantía constitucional ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática, la violación a alguno de los derechos fundamentales consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental.

Para sostener lo anterior, el Juzgado toma de referencia lo sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver uno de los amparos en revisión,<sup>17</sup> en el cual sea bordaron diversas reflexiones en torno al principio de simetría fiscal.

---

<sup>17</sup>Dicho precedente forma parte de los que dieron origen a la tesis: 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. y a la jurisprudencia por reiteración: EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER

Para conocer la razonabilidad de la limitante en cuestión, el órgano resolutor realizó un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través del referido principio de simetría fiscal y las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra.

Las consideraciones mencionadas por el Juzgado Primero de Distrito resultan acordes con la expectativa de la comunidad empresarial y profesional, a la luz de los principios que regulan nuestro sistema jurídico tributario.

Sin embargo lo anterior tomado en cuenta por nuestro poder legislativo para limitar en la proporción que ya ha quedado anotada, la deducción de los patrones de las prestaciones económicas exentas para los trabajadores en el actual texto del artículo 28 fracción XXX de la Ley del ISR, fue considerado desproporcional mediante sentencia importante y trascendente de amparo indirecto de fecha 25 de marzo de 2014, por la Jueza del Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal, al considerar que las finalidades que en materia de recaudación se persiguen, no se consiguen con el mecanismo establecido, pues la restricción a la deducción de un gasto necesario e indispensable, que en la especie está representado como aquellos pagos de cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones, impide que a los mismos se les reconozca el carácter de erogaciones que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, y por tanto, susceptibles de disminuir la base gravable, aunado a que dicha medida está más bien encaminada a desincentivar el otorgamiento de este tipo de prestaciones en favor de los trabajadores, pues en su caso, los empleadores dejarían de realizar aquellos pagos de cuotas de seguridad social que corresponden originalmente a dichos trabajadores, afectándose en su caso, el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia; abundando entre otros importantes aspectos, que la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, se ve afectada injustificadamente por el artículo en mención, ya que no atiende en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues no se le permite efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen, en la razón que se conmina al empleador a contribuir al gasto público, de conformidad con una situación económica y fiscal que realmente no refleja la capacidad contributiva auténtica, toda vez que se le obliga a determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido que los pagos que realiza por concepto de cuotas de seguridad social que corresponden originalmente a sus trabajadores, trascienden en la determinación de su capacidad contributiva, lo que provoca que se viole en perjuicio del causante del impuesto la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### **4.2. Conclusiones.**

Si bien ésta es apenas la primera etapa de la defensa en contra de la citada norma, y el fallo conseguido puede luego modificarse, de todas maneras resulta alentador que surjan precedentes concordantes con las reglas del juego consagradas en la CPEUM.

---

SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

## Conclusiones finales.

Al limitar la deducibilidad de pagos que son ingresos exentos para el trabajador, se viola al principio de proporcionalidad tributaria y se limita una deducción estructural, de conformidad en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), partiendo de la base de que tal limitante no reconoce la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues se le impide efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza “estructural”, resulta necesaria para calcular la base de dicho gravamen.

La iniciativa en análisis, más que animar al empleador al otorgamiento de este tipo de prestaciones en favor de los trabajadores, está encaminada a desincentivar, pues en su caso, los patrones dejaran de realizar dichas deducciones, afectándose el mejoramiento en la calidad de vida de los empleados.

En el mes de marzo de este año, la tasa de desempleo en México fue de 5.1%, la cuarta más baja entre los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); por qué incorporar en la ley, diversas disposiciones que inhiben el fomento de empleos.

Si las modificaciones al sistema tributario para 2014 buscaban una simetría fiscal, se hubiera establecido, que el trabajador considerara esos pagos como ingresos gravables, sobre todo que estos ingresos están exentos por disposición de la LISR; las reformas buscan afectar estos gastos y, desafortunadamente, el Congreso aprueba estas disposiciones sin analizar los efectos y perjuicios que tienen para los patrones y para la economía. Asimismo, estas reformas se aprueban de tal forma, que no se quiere correr el riesgo político de gravar a los trabajadores.

Las leyes fiscales requieren de un nuevo replanteamiento para evitar que afecten el crecimiento económico, la economía mexicana está siendo impactada por los cambios al sistema impositivo, así mismo, de ir en contra de los propósitos de buscar la generación de empleos que lleven a fortalecer la recaudación y que estimulen la inversión y el consumo en el mercado interno.

## Bibliografía.

### Legislaciones.

- 1) CONSTITUCIÓN Política de los Estados Unidos Mexicanos
- 2) Código Fiscal de la Federación 2014
- 3) Ley del Impuesto sobre la Renta 2014
- 4) Exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014
- 5) Ley Federal del Trabajo 2014
- 6) Resolución Miscelánea Fiscal para 2014
- 7) Código Civil Federal 2014

### Revistas Fiscales consultadas.

- 8) Consultorio Fiscal. Deducción parcial de prestaciones laborales exentas. Martes 01 de julio de 2014 num. 597

### Páginas WEB consultadas.

- 9) <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- 10) <http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/>
- 11) <http://www.prodecon.gob.mx>
- 12) <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>
- 13) <http://biblio.juridicas.unam.mx/>
- 14) <http://www.idconline.com.mx/>
- 15) <https://www.scjn.gob.mx/libreria/Paginas/semanarioauto.aspx>

### Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- 16) Ejecutoria de 19 de mayo de 2010, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 279/2010.
- 17) TESIS JURISPRUDENCIAL 15/2011. DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LA CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

