



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

## Tesina

El Principio de Proporcionalidad y la Deducción de Inversiones

**Que para obtener el grado de:**

### **Especialista en Fiscal**

**Presenta: Mariel Hayde Uribe Hernández**

**Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo**

**Ciudad de México a 09 de mayo de 2017.**



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.

## **Índice**

Introducción 3

Capítulo 1. Estado / Políticas Públicas 7

Capítulo 2. La máquina y el hombre 10

Capítulo 3. Principios Tributarios 13

3.1. Principio de Proporcionalidad 15

Capítulo 4. Ley del Impuesto sobre la Renta 18

4.1.1. Deducciones Autorizadas 20

4.1.2. Deducciones estructurales y no estructurales 22

Capítulo 5. Tratamiento contable del activo fijo 24

Capítulo 6. Tratamiento Fiscal del activo fijo 27

6.1. Tratamiento Fiscal del activo fijo y el principio de Proporcionalidad 29

Conclusiones 33

Referencias 36

## Abreviaturas

<b>CPEUM</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
<b>CINIF</b>	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
<b>NIF</b>	Normas de Información Financiera
<b>SCJN</b>	Suprema Corte de Justicia de la Nación
<b>ISR</b>	Impuesto sobre la Renta
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta

La decisión que toma una empresa para adquirir activo fijo, se debe a que es atreves de este, sumado a la participación de los trabajadores y del capital invertido que se logran los objetivos de dicha empresa.

A través del tiempo se ha visto, como la aparición de la “maquina” evolucionaron tanto las actividades económicas y sociales, no solo de una región, sino también a nivel mundial.

Diversos autores como Adam Smith, Karl Marx, David Ricardo, por mencionar algunos, han escrito acerca de los elementos antes mencionados, mismo que en su conjunto son denominaos los factores de la producción.

Es por tanto, que aquella erogación que hacen las empresas en cualquiera de estos factores, un gasto estrictamente indispensable ya que como se mencionó, gracias a la suma de estos tres factores, e que las empresas logran la consecución de sus objetivos.

Lo mencionado hasta este punto, cobra relevancia en diversas especialidades, para el ámbito fiscal es relevante, porque participan como elementos a determinar el monto a ser proporcionado como gasto público al Estado.

Dichos elementos conforman lo que denominados “impuestos”, los cuales según lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, encuentran sus límites en los principios tributarios.

De donde se observa, que es justo tratándose de impuestos, en donde las necesidades económicas del Estado imperan por encima de un principio tributario.

Es así que en respuesta a las necesidades enunciadas, mediante el ejercicio de las políticas públicas, se limitan diversas erogaciones realizadas por los contribuyentes, ello para así obtener recursos económicos y cubrir el Estado sus diversas obligaciones.

Por otro lado cabe mencionar, que así como diversos autores han escrito respecto a los factores de la producción, también en el ámbito fiscal, diversos autores han escrito respecto del tratamiento de las inversiones realizadas en activo fijo. No obstante lo anterior, dichas obras solo establecen en números el ordenamiento previsto en ley, sin realizar un análisis metódico respecto a dicho tratamiento a la luz de las políticas públicas o los principios tributarios.

El interés en desarrollar el presente trabajo, surge precisamente en esa falta de análisis, lo cual considero se presente como una contribución novedosa a la materia fiscal, por lo que se aborda el tema desde una óptica diferente a la ya abordada por fiscalistas como Arnulfo Sánchez, Orozco-Felgueres Loya, Agustín L. Padilla y otros más.

Por tanto el presente trabajo tiene el propósito de demostrar que el tratamiento fiscal de las deducciones autorizadas respecto a las inversiones realizadas en activo fijo atienden a los intereses de una política fiscal y no a los alcances que comprende un principio tributario, causando así una agravante al gobernado.

En esa línea de ideas, el presente documento se encuentra estructurado en 6 capítulos, en donde el primero, establece el actuar de una política pública y su relación con las leyes, el segundo, desarrolla la importancia de la maquinaria así como la transmisión de valor que tiene este, al producto creado a través de él, el tercero desarrolla los alcances de un principio tributario así como las limitantes que encuentran otros actos a través de ellos, asimismo se analiza con mayor profundidad al principio de proporcionalidad, principio eje en el desarrollo del presente

documento, el cuarto capítulo desarrolla el hecho imponible de la LISR, así como los tipos de deducciones autorizadas en dicha norma, el quinto capítulo aborda el tratamiento contable del activo fijo, finalmente el sexto capítulo, aborda el tratamiento fiscal aplicado a la inversión en activo fijo, así como su aplicación considerando el principio de proporcionalidad y la aplicación de las políticas públicas.

Para el desarrollo del capitulado referido, se analizaron ordenamientos fiscales aplicables, así como interpretaciones judiciales y administrativas aplicables a la fecha de emisión del presente, asimismo, se investigó si algún país bajo ley permite la deducción total de la inversión realizada en activo fijo en el ejercicio de compra, encontrando que Colombia a través del proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno de Colombia al Congreso de la República en agosto de 2006 se propuso la deducción total mencionada, en el ejercicio de la compra (en atención a una política pública y no en atención a un principio tributario).

Por lo que considero que es un excelente punto de partida para aquellos autores interesados en continuar la investigación realizada en este trabajo.

## **Objetivo General**

Demostrar que la deducibilidad de inversiones realizadas en activo fijo atiende a una política pública y no al principio de proporcionalidad, mediante un análisis novedoso del tratamiento actual de dichas deducciones.

## **Hipótesis**

La no deducción total de las inversiones realizadas en activo fijo en el ejercicio en que se efectúa la compra, atiende a una política pública y no al principio de proporcionalidad tributario.

## **Objetivos Específicos**

- 1) Establecer la relación que tienen las políticas públicas con las leyes fiscales
- 2) Establecer el alcance del principio de proporcionalidad tributaria y como se rige un pago de impuestos mediante este
- 3) Examinar el tratamiento contable y fiscal de las inversiones en activo fijo

## Capítulo 1. Estado / Políticas Públicas

Para hablar de políticas públicas, en principio resulta necesario conocer la definición de “Estado”, Kelsen (1945) lo define de la siguiente forma:

El Estado es concebido como un agregado de individuos, es decir como un pueblo que vive dentro de una parte limitada de la superficie de la tierra, y se encuentra sujeto a un determinado poder: (...) es posible hablar de tres diferentes poderes del Estado: legislativo, ejecutivo y judicial (p.302).

De lo anterior se desprende que el Estado, es un conjunto de personas, establecidas en una porción de tierra, también llamado territorio, país, etc., en donde impera un orden jurídico, dicho orden es requerido para que no exista un caos, obteniendo así el bien público, durante el tiempo en que exista dicha forma de organización política.

En ese orden de ideas, se observa la existencia de división de poderes en la organización política denominada Estado, en donde cada poder cuenta con atribuciones distintas, para la prevalencia del orden entre los miembros que conforman la población de determinado territorio.

Es así que en la búsqueda del bien común, el Estado según su estructura de organización política, desempeña diversas actividades para la consecución de sus metas, o de sus obligaciones adquiridas ante los individuos que conforman un país, en la actualidad dichas obligaciones se componen de la impartición de seguridad pública, impartición, elaboración y mantenimiento de bienes de uso público, como el alumbrado o transporte público, por mencionar algunos, entre otras obligaciones adquiridas.

A lo cual cabe, la afirmación realizada por Delgadillo Gutiérrez (2011):

Así tenemos que de un *Estado liberal*, (...) cambiamos a la concepción del *Estado Providencia*, en que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas (...) son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de las metas. (p.17)

Por tanto, del actuar del Estado, es decir de las actividades que realiza para la consecución de sus metas, surge un término denominado de políticas públicas.

Para Gómez A. (2016) las políticas públicas son:

En las sociedades donde predominan los Estados de derecho, las políticas públicas pueden definirse como directrices obligatorias fijadas con el propósito de regular un asunto particular considerado de interés público, que de otra forma no se resolvería espontáneamente (p.224).

En este amplio sentido, se puede decir que las políticas públicas son definidas por un sistema político, en búsqueda de un bien común, las cuales intervienen en los aspectos de interés de determinados grupos, teniendo principal injerencia en la aplicación de recursos económicos en el país, las cuales son de aplicación obligatoria.

Gómez A. (2016), asimismo comenta que:

En la práctica, las políticas públicas se expresan en los planes, programas y proyectos dirigidos directa o indirectamente por el Estado, donde el contenido de la directriz se despliega de forma detallada y sistemática. Los planes nacionales y sectoriales de desarrollo, los proyectos estatales y los programas de gobierno son mecanismos

importantes para la puesta en marcha de políticas públicas y constituyen factores críticos de su éxito (p.224).

Según lo expuesto, para el caso de México, el aparato normativo que contiene plasmado lo vislumbrado en políticas públicas, dentro de un marco de legalidad es: el Plan Nacional de Desarrollo, la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos, Leyes Generales, Leyes especiales, Reglamentos, Códigos, entre otros.

Así, las leyes resultan herramientas vitales para las políticas públicas ya que éstas reflejan en aspectos particulares lo vislumbrado a nivel macro en una política. La administración en turno se apoyara en tantas leyes, reglamentos, códigos entre otros, que resulten necesarios para plasmar en forma particular aquel actuar requerido por el gobernado en la búsqueda del bien común.

En dicha tesitura Burgoa Toledo (2015) afirma que:

La tributación es un punto esencial en toda política pública y en todo país, pues a través de ésta el Estado obtiene los recursos necesarios y suficientes para sufragar sus deberes constitucionales (...) el Estado no cuenta con una actividad lucrativa (p.1).

Gracias a lo comentado, se tiene un parámetro del sistema tributario establecido en cada país. Es así que las leyes fiscales son establecidas considerando además de otros aspectos, aquellos previstos en una política pública, independientemente de que si ello sea correcto o no, por lo que en el caso de México, algunos componentes de fondo y diversos de forma que atañen a los tributos son vislumbrados a través de dichas políticas.

## Capítulo 2. La máquina y el hombre

En el transcurso del tiempo, el hombre ha tenido que buscar la forma de satisfacer sus necesidades, desde las básicas, hasta aquellas que no son de vital importancia pero se encuentran necesarias para el cumplimiento de una satisfacción individual.

En ese sentido, el tipo de trabajo y la forma de realizarlo, ha evolucionado con el pasar de los años, anteriormente el hombre realizaba el trabajo que le hubiera sido encomendado principalmente con el fruto de la aplicación de un esfuerzo físico, situación que cambió, derivado a la capacidad de innovación y de creación que tiene el hombre, disminuyéndose ese trabajo físico, con la invención de la máquina.

Southcliffe Ashton (2014) indica lo siguiente respecto a la aparición de la maquinaria:

ALREDEDOR de 1760, una ola de pequeños instrumentos, destinados a facilitar el trabajo, inundó a Inglaterra (...) Sin embargo, no eran sólo pequeños instrumentos los que llegaban, sino que surgían diversas innovaciones reales, en la agricultura, transportes, industria, comercio y finanzas, en forma tan repentina, que es difícil encontrar un paralelo en cualquier otro lugar o tiempo (p.1).

Lo descrito por Southcliffe Ashton, es la revolución industrial, es así que vemos que con la llegada de la industria en diferentes sectores que integran la economía, se dio una transformación de corte social, económico y laboral, entre otras. A partir de entonces el uso de diferentes instrumentos creados por el hombre para facilitar el trabajo, cobran relevancia para las empresas.

Marx (2016) escribió en su obra denominada El capital que, “Los elementos simples del proceso laboral son la actividad orientada a un fin\_ o sea el trabajo mismo\_, su objeto y sus medios” (p.216).

Ellos, también son conocidos como los factores de la producción; diversos autores han escrito al respecto, tal y como Adam Smith y David Ricardo, indicando la existencia de los elementos anteriormente mencionados.

Asimismo, Marx (2016) proporcionó en dicha obra, la siguiente definición:

El medio de trabajo es una cosa o conjunto de cosas que el trabajador interpone entre él y el objeto de trabajo y que le sirve como vehículo de su acción sobre dicho objeto”, por lo que, se tiene que todos los instrumentos utilizados por el hombre para el cumplimiento de la tarea asignada y que facilitan dicha labor, forman parte de los factores de la producción, estos instrumentos pueden ser en la actualidad, una maquina pensando en la industria, una computadora, un medio de transporte, entre otros (p.217).

En adición a lo anterior, en dicha obra, se desarrollan conceptos inherentes a la maquinaria, los cuales en términos prácticos, se refieren a que el instrumento utilizado para facilitar el trabajo del hombre, tiene un valor de desecho en el transcurso del tiempo, debido a que se ira transmitiendo su valor al producto creado a través de él. En ese orden de ideas, se cita lo escrito por dicho autor, Marx (2016):

Si consideramos el período completo durante el cual uno de tales medios de trabajo presta servicio, desde el día de su entrada en el taller hasta el de su arrumbamiento en el depósito de chatarra, vemos que durante ese período su valor de uso ha sido consumido íntegramente por el trabajo y que, por consiguiente, su valor de cambio se ha transferido por entero al

producto. (...) Es de este modo como se calcula el desgaste de todos los medios de trabajo, por ejemplo su pérdida diaria de valor de uso, y la correspondiente cesión diaria de valor al producto (p.246).

De lo anterior se desprende, i) los elementos utilizados por el hombre como medio de trabajo, tienen un periodo de vida, es decir se desgastan, ii) dicho periodo se verá acotado por la recurrencia de su uso, iii) durante el periodo de vida que conserven, transferirán su valor, al producto creado, según su proporción de vida utilizada para la creación de dicho producto, iv) una vez culminado ese periodo de vida, se convierte en un producto carente de valor por lo que se hacen desechables, teniendo las empresas que reemplazarlos.

Según lo expuesto, es a través del siguiente ejemplo expuesto por Marx (2016) que se materializan los conceptos mencionados:

Digamos que una maquina valga, por ejemplo, £ 1.000 y que se desgaste totalmente en 1.000 días. En tal caso,  $1/1000$  de su valor pasará cada día de la maquina a su producto diario. Al mismo tiempo, aunque siempre con energía vital decreciente, la máquina toda seguirá operando toda en el proceso laboral (...) puesto que el mismo medio de producción participa en el mismo proceso de producción íntegramente como elemento del proceso laboral y sólo lo hace fraccionadamente como elemento de la formación de valor (p.247).

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (en adelante “CINIF”) (2014) que es quien emite las Normas de Información

Financiera (en adelante las “NIF”<sup>1</sup>), por su parte comentan que dicho concepto se refiere a: “la distribución sistemática y razonable en resultados del monto depreciable de un componente a lo largo de su vida útil” (p.770).

### **Capítulo 3. Principios Tributarios**

La actividad financiera del Estado consiste en recaudar, administrar y erogar recursos para el cumplimiento de sus fines. Derivado de lo anterior, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante la “CPEUM”) faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos que realice la Federación.

En ese orden de ideas, Burgoa Toledo (2014) comenta que:

La Constitución es concebida como el ordenamiento máximo de todo país, (...), dado lo cual, todas las leyes secundarias y demás disposiciones generales y abstractas deben someterse a lo expresamente dicho por ella, de lo contrario, (...) será ajeno al contexto constitucional y por tanto, estará destinada a desaparecer (p. 1).

A lo cual, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, la obligación de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

---

<sup>1</sup> La importancia de las NIF radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Por tanto, surge la necesidad de definir el concepto principios. Dworkin ( como se citó en Burgoa Toledo, 2015) los define como: “estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión” (p. 1).

En relación con lo anterior, Burgoa Toledo (2015) afirma que: “un principio está siempre inmerso de un valor (...) valor considerado y reconocido así por el legislador” (p. 12-13).

Derivado de lo anterior se tiene que, independiente de la necesidad que tiene el Estado de allegarse de recursos financieros, para el cumplimiento de sus fines, cuando este sea proporcionado mediante el pago de un contribución realizado por los gobernados, se atendió primeramente a valores antes de a una necesidad financiera. Razón por la cual un principio asegura el cumplimiento de cierto valor asignado a una disposición, en el campo del derecho, independientemente del fin que establezca dicha disposición.

A este respecto Ríos Granados (2009) establece lo siguiente:

La potestad normativa tributaria estará acotada por los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público de acuerdo a lo sancionado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (p. 165-166).

Los principios enunciados, son conocidos como Principios tributarios, los cuales se encuentran establecido en la CPEUM siendo estos, el principio de equidad, legalidad, proporcionalidad, y destino del gasto, los cuales son definidos por Burgoa Toledo (2015) como:

**Principios tributarios:** constituyen el eje férreo para la constitucionalidad de una ley tributaria (...) de tal suerte que las razones económicas de la tributación jamás pueden ir

antes de las razones jurídicas en la determinación de las normas fiscales, ya que son las razones jurídicas las que siempre debe anteponer el legislador a los intereses de corte económico (...) pues la economía no puede ni debe estar por encima de las normas del país,” principios tributarios (p. 45).

A través de lo expuesto por Carlos Burgoa, se reafirma que los principios tributarios deben ser atendidos antes que los intereses de corte económico que tenga el Estado, asimismo estos fungen como eje medular de las leyes tributarias ya que estos enmarcan la extensión del tributo mismo, ya que de no existir dichos limitantes, se transgrediría de alguna forma u otra a los contribuyentes. Estando consiente de lo anterior, la misma SCJN ha reconocido mediante criterio, que las contribuciones se deben sujetar a las normas establecidas en la CPEUM.

### **3.1. Principio de Proporcionalidad**

Diversos autores han abordado en sus obras, el principio de proporcionalidad, ya sea de forma directa o indirecta, coincidiendo la gran mayoría que al hablar de proporcionalidad se habla también de la capacidad contributiva, es decir, al hablar de proporcionalidad se habla de la posibilidad real en términos económicos, que tiene el contribuyente para aportar al gasto público. Smith (2014) considera que “Los ciudadanos (...) deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes” (p. 726).

De lo cual se advierte que el concepto de proporcionalidad relacionado al tributo, data de mucho tiempo atrás y es desde aquel entonces que se considera la aptitud real que tienen los gobernados para contribuir al gasto público.

Burgoa Toledo (2015) establece que: “La proporcionalidad se obtienen de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla\_ toda vez

que sin la existencia de éstos últimos, la primera es imposible producirse\_, lo que da como resultado la capacidad contributiva” (p. 81, 84).

Es decir, los ingresos que obtiene un individuo (capacidad económica), son alcanzados mediante la realización de diversos gastos, dando como resultado la integración de ambos conceptos, el termino patrimonio (capacidad contributiva), este último será la capacidad real en términos económicos con la que se puede contribuir al gasto público. Respecto de lo anterior, la misma SCJN, mediante diversos criterios establece que los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, y que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo tenga una estrecha relación con la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Es así que la capacidad contributiva, se determina de diferente forma entre personas físicas y morales, ya que está aparejada al concepto de mínimo vital en el caso de las personas físicas y en el caso de las personas morales se determina conforme a la situación real de sus resultados empresariales.

Por lo anterior, el legislador no puede perder de vista, que las disposiciones que establecen cargas (tributos) a los gobernados, deben encontrarse limitadas por los principios establecidos en la CPEUM, ya que en el caso de la proporcionalidad, de no atender la norma tributaria, las limitantes que emanan de dicho principio, se estaría ante un acto confiscatorio.

Bollo Arocena (como se citó en Ortega Maldona, 2009) establece que el artículo 22 de la CPEUM prohíbe la confiscación de bienes siendo esta:

La confiscatoriedad y el gasto público (...) si el gasto público es injusto, el ingreso con el cubierto es confiscatorio, “dado que a través de él se habría producido una injustificada

desposesión de bienes, por no revertir aquellos a la sociedad en la forma y a través de los cauces que esta considere adecuados (p. 181).

Con la afirmación realizada por este autor, una vez más es posible ver que, el pago del tributo debe ser conforme la efectiva posibilidad que tienen los contribuyentes para pagarlo, ya que de no ser así y tener que aportar más dinero, proveniente de un patrimonio que no tiene, se vuelve un acto ruinoso para este, y dicho acto recibe el nombre de confiscatorio, dada que el tributo en cuestión, no contuvo elementos de valor o también denominados principios.

Resulta ser entonces, un acto denominado inconstitucional, ya que se encuentra fuera de los límites establecidos en la CPEUM, siendo estos la no confiscatoriedad de los bienes y el principio de capacidad contributiva a lo cual plantea Burgoa Toledo (2005) que:

En el acto constitucional se observa que el acto de autoridad se encuentra dentro de los límites de la ley, que a su vez se encuentra dentro de los límites de la Constitución y, a su vez, el acto inconstitucional sugiere que se encuentra fuera de los límites de ambas, situación que en igual circunstancia puede acontecer para el caso de la leyes (p. 11).

Bajo el uso de palabras coloquiales entiéndase lo anterior como, que para que un acto de autoridad (elaboración de leyes, visitas domiciliarias, entre otras) se encuentre dentro de los límites planteados por la propia constitución, no debe rebasar los límites establecidos en cada capa de la normativa aplicable en cuestión, por tanto la capa que contendrá a todas las demás normas será la CPEUM, la segunda capa limitativa serian entonces las leyes, ya que éstas no pueden rebasar a la constitución, la siguiente capa dependerá de cada caso en concreto, pero supongamos que sea un reglamento, ese no puede superar el parámetro planteado por una ley y a

su vez el parámetro planteado por la CPEUM, y así existirán tantas capas normativas como la propia estructura de derecho imperante en el país disponga.

#### **Capítulo 4. Ley del Impuesto sobre la Renta**

El Impuesto sobre la Renta (en adelante “ISR”) grava la renta obtenida por el contribuyente, no así el ingreso obtenido por este. Lo anterior se refuerza con lo establecido por Jarach (2001)

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (...), al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.

Es así que el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante “LISR”), se representa a través de la obtención de ingresos (capacidad económica), y el hecho considerado bajo principio tributario sujeto a ser considerado para contribuir al gasto público, es la renta obtenida por el contribuyente (capacidad contributiva) (p. 73).

Asimismo resulta por demás necesario citar a autores como Pérez de Ayala y Eusebio González (como se citó en Monroy Hernández, 2010):

Suele confundirse al hecho imponible con el objeto económico del impuesto, pero no debe ser así. El hecho imponible es un hecho jurídico y, por tanto, posterior a una ley; el objeto del impuesto es la realidad económica que se pretende someter a tributación, que existe antes de la ley y que sirve de fundamento para explicar porqué (sic) nace el

tributo, en cuanto esta realidad económica es reveladora de una capacidad contributiva (p. 15).

Ante lo cual Reyes Sánchez (2015) opina que: “Por su parte, la obligación tributaria ha sido precisada de diferentes maneras por los juristas” (p. 55).

La Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, Volumen 217-228, Sexta Parte, Séptima Época, de rubro “RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA, AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS. NO ES LA PERCEPCION DE UN INGRESO SINO LA OBTENCION DE UNA RENTA.”, comparte lo indicado por dichos autores al emitir bajo criterio judicial lo siguiente: “el hecho generador del impuesto al ingreso global de las empresas actualmente no consiste en la obtención de un ingreso (percepción) sino en la obtención de una renta, entendida como la riqueza o ganancia” (p. 543)

Derivado de lo anterior, una vez más se observa que cuando se habla de principio de proporcionalidad, se requiere hablar también de capacidad contributiva, ya que esta capacidad es la que se encuentra sujeta al pago de un tributo, conforme las limitantes establecidas en la CPEUM. Más aun, la misma LISR, se conforma por elementos impositivos y elementos neutralizadores del impuesto, siendo ingresos y deducciones, estos últimos necesarios para la generación de los primeros, reconocidos ambos elementos por la SCJN, que de la resta de los últimos a los ingresos es como se llega una renta, la cual es concebida como el hecho imponible del ISR.

Ante lo cual Sánchez Miranda (2014) indica que: “por lo general la obtención de un ingreso va de la mano con una serie de gastos” (p. 35)

En ese orden de ideas la misma LISR estipula una mecánica de cálculo para la obtención del monto económico a ser entregado al estado por concepto de contribución al gasto público.

Dicha mecánica la esquematiza Ríos Granados (2014) de esta forma: “(Ingreso) – deducciones permitidas (gastos) = ingreso neto (ingreso real) a lo cual se aplica la tasa, tarifa, alícuota, rangos” (p. 21)

Por tanto, la integración de dichos elementos, alineados a los límites establecidos en la CPEUM y no alineados a las necesidades imperantes de una política pública, dotarán de coherencia al impuesto y no constituirán una transgresión al contribuyente.

#### **4.1.1. Deducciones Autorizadas**

El término de deducciones autorizadas existente en el ámbito jurídico, es lo mismo que se conoce como el concepto de gasto en un sentido amplio de la palabra, dicho con palabras sencillas, por lo que en ese sentido, las deducciones son el conjunto de diversas erogaciones que demeritan un patrimonio.

En ese orden de ideas, Monroy Hernández (2010) define a las deducciones autorizadas de la siguiente forma: “el vocablo “gasto” contempla (...) aquéllo (sic) que (...) resta (...) incluye costos, cargas (...) En esta línea de pensamiento, desde el punto de vista jurídico, se puede definir al “gasto” como: la modificación negativa experimentada por el patrimonio” (pp. 192, 193).

Cabe mencionar que la LISR no contempla una definición para el término deducciones autorizadas, por lo que se considera la definición utilizada en la Doctrina. La Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo X, Julio de 1992, Octava Época, de rubro “LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.” establece: “Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable” (p. 382).

De forma tal que el actual artículo 25 de la LISR, enlista todas aquellas deducciones autorizadas que reconoce la ley, las cuales los contribuyentes podrán efectuar, es decir considerar en el cálculo del ISR, siempre y cuando se cumpla los requisitos que la misma ley establece en cada caso en concreto.

A lo cual Monroy Hernández (2010) considera que:

Como se puede observar, para el caso de las deducciones autorizadas el creador de la norma, por política fiscal, abandona el principio “extensivo-no limitativo” utilizado para el caso de los “ingresos acumulables”, en el sentido de considerar a todos ellos\_ con sus muy limitadas excepciones\_ como concurrentes en la determinación del gravamen. ” (p. 195).

Resulta observable, que el autor en cuestión, considera que todas las restricciones con las que cuenta el contribuyente para poder considerar una erogación realizada, como una deducción autorizada dentro del ámbito fiscal, son planteadas en atención a una política fiscal, ante lo cual cabe comentar que, en el caso específico de aquellas erogaciones necesarias para la generación de ingresos (aquellas que en estricto sentido permiten la generación de ingresos a las entidades) y que se encuentran restringidas por en atención a una política pública, se está poniendo por encima de los valores, establecidos en la CPEUM a la economía del país, lo cual en el ámbito fiscal, ocasiona una confiscación de bienes al gobernado además de volverse un acto inconstitucional ya que los intereses involucrados en una política pública no pueden estar por encima de los principios tributarios.

En esta tesitura, Monroy Hernández (2010) establece que:

Los “gastos *lato sensu*” constituyen una materia prima\_ realidad subyacente\_ muy restringida, toda vez que se podría decir que la directriz fiscal, celosa de la creatividad de

los contribuyentes, consumió a la realidad material subyacente, lo que condujo a que existiera una copiosa regulación y limitaciones al respecto. Como ejemplo, el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé 22 fracciones que contienen requisitos de las deducciones. Por su parte, el artículo 32 del mismo ordenamiento contiene 27 conceptos que son considerados como “no deducibles” (p. 195).

Ahora bien, procederemos a conocer los tipos de deducciones que existen; a reserva de plantearlos posteriormente, se adelanta que son dos, el primero se refiere a aquellas erogaciones estrictamente indispensables para la consecución del objeto social de la entidad o en su caso de la persona física, y el segundo atiende aquellos gastos necesarios que mantienen dicho objeto social.

#### **4.1.2. Deducciones estructurales y no estructurales**

La Tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 1a./J. 15/2011, de rubro “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”, ha realizado la siguiente interpretación jurisprudencial de deducciones estructurales y no estructurales:

Diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, (...) 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. (...)2. No estructurales o "beneficios", (...) a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales (p. 170).

Según lo expuesto, se identifica que las palabras claves que distinguen al tipo de deducciones son “estrictamente indispensable” y “necesarias”; siendo el término “estrictamente indispensable”, un concepto que requiere ser comprendido con claridad por el contribuyente.

La legislación fiscal no establece una definición para estrictamente indispensable, sin embargo la SCJN, ha establecido que el término “estrictamente indispensable”, comprende que una erogación debe reunir los siguientes requisitos: i) el gasto deberá estar relacionado directamente con la actividad de la empresa, ii) ser necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta, iii) de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Lo anterior da como resultado que dicho concepto dependerá de cada caso en concreto, debido al objeto de cada contribuyente.

Monroy Hernández (2010) considera que: “Entre las deducciones autorizadas que constituyen auténticas cargas patrimoniales se encuentran: **(i)** el costo de lo vendido, **(ii)** los gastos (*stricto sensu*), **(iii)** las inversiones, **(iv)** los intereses a cargo” (p. 196).

De manera que las inversiones realizadas en activo fijo por las empresas, resultan estrictamente indispensables, ya que al formar parte de los factores de la producción, se convierten en elementos indispensable para la empresa ya que gracias a estos tres factores de la producción es que una empresa obtiene ingresos.

Hasta aquí lo expuesto, se ha enunciado que las políticas públicas, se refieren a las actuaciones realizadas por el Estado para la consecución de sus objetivos, siendo estos imperantemente el bien común de los gobernados, las cuales se plasman en leyes, presupuestos, códigos, entre otras, concibiéndose como directrices a seguir por un país.

Asimismo, se conoce que el principio de todo tributo encuentra su origen en la CPEUM, los cuales representan los valores intrínsecos que tienen ellos, fungiendo como limitantes de

poder y como reconocimiento de la no transgresión a los contribuyentes; de los principios establecido en la carta magna, se presentó un análisis respecto al principio de proporcionalidad, el cual considera toda capacidad contributiva de los gobernados para su aportación al erario federal, la cual se reconoce de la aplicación de las deducciones autorizadas a los ingresos. En donde la SCJN reconoce la existencia de 2 tipos de deducciones las estructurales y las no estructurales, consideradas las estructurales como las estrictamente indispensables y las no estructurales, como solo gastos necesarios para la empresa pero no indispensables.

Por lo que, la inversión realizada por las empresas en los factores de la producción, resulta un gasto estrictamente indispensable ya que es solo a través de estos, que las empresas cumplen su objeto, obteniendo así ingresos, por tanto nuevamente se afirma que las inversiones realizadas en los “medios de trabajo” utilizados por el hombre, son de corte estrictamente indispensables.

Habiendo abordado los aspectos ya referido, procedo a enunciar el tratamiento fiscal de dicho medios de trabajo utilizados por el hombre, para así culminar el presente documento demostrando que la aplicación de las erogaciones realizadas en dichas inversiones, a los ingresos obtenidos por los contribuyentes, en la esfera fiscal no se encuentra limitada por los valores establecido en la CPEUM si no se encuentra limitada por una política fiscal.

## **Capítulo 5. Tratamiento contable del activo fijo**

Para abordar el aspecto fiscal de las inversiones realizadas en los medios de trabajo utilizados por el hombre, en primer lugar resulta necesario definir el término contabilidad y su relación con el Derecho.

Derivado a la necesidad que se tiene de mantener un registro de todas las operaciones que se presentan dentro de una empresa, tanto para fines propios de esta como para fines que puedan tener terceros sobre de esta, surge la contabilidad, la cual es una técnica utilizada para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad, de conformidad con lo estipulado por las NIF.

A lo cual Ryszard Lange (2006) considera que: “La contabilidad es la expresión de la racionalidad totalmente desarrollada de la actividad de la empresa” (p. 147).

Derivado de lo anterior, Gertz Manero (2000) afirma que “la contabilidad auxilia al Derecho al brindarle un medio de prueba idóneo en aquellos asuntos relacionados con la información financiera” (p. 12). Por tanto en el ámbito fiscal, es a través de la contabilidad y otros medios tanto de registro, así como diversos medios de prueba, que se conoce aquellas afectaciones económicas que se dieron en la persona moral, conocida coloquialmente como empresa, las cuales son consideradas para así obtener de esta, la contribución al gasto público que se encuentra obligada a proporcionar al erario público.

Una vez que se ha definido que es contabilidad y la forma en como contribuye al Derecho, se procede a describir de forma general el tratamiento que se le da al activo fijo en el ámbito contable, el cual es regido por las NIF.

Orozco-Felgueres Loya (2011) indica:

El objeto de la NIF es señalar las normas particulares de valuación, presentación y revelación relativas a las propiedades, planta y equipo, también conocidas como activo fijo, de tal forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la

información de dichas partidas, así como los cambios que se hayan producido en dichas inversiones (p. 385).

En esa tesitura, se utiliza en el ámbito contable se utiliza como sinónimos la palabra activo fijo y todo aquel bien que tenga la característica de ser utilizado en beneficio de la entidad, tendiendo como fin el utilizar dicho bien en el curso normal de las operaciones y no así de venderlo, siendo por ejemplo las propiedades, planta y equipo bienes tangibles, también conocidos bajo el nombre de activo fijo.

El costo de adquisición de estos, también conocido como monto original de la inversión, es el monto pagado al momento de su adquisición, incluidos los derechos, impuestos, gastos de importación y demás costos y gastos que recaigan sobre este. El activo fijo tiene la particularidad de perder su valor en el transcurso del tiempo, derivado a su uso, recordando a Karl Marx, y su obra denominada *El capital*, se tiene que, los elementos utilizados por el hombre como medio de trabajo, tienen un periodo de vida, es decir se desgastan, dicho periodo se verá acotado por la recurrencia de su uso, durante el cual transferirán su valor, al producto creado, según su proporción de vida utilizada para la creación de este y una vez culminado ese periodo de vida, se convierte en un producto carente de valor por lo que se hacen desechables.

Es entonces, cuando aparece en escena el término “depreciación”, la cual no es otra cosa, más que la disminución del valor del bien en el transcurso del tiempo derivada principalmente por su uso. Dicha pérdida de valor, es llevada a un registro contable, siguiendo la idea de la necesidad que se tiene de conserva en un medio, todas aquellas operaciones que suceden en la empresa. La misma normativa contable, reconoce diversos métodos de depreciación, entre los que se incluyen el método de actividad, el método de línea recta, y el método de depreciación

especial, dichos métodos son usados según el giro, operaciones, necesidades, entre otros de que tenga la entidad.

Derivado de lo anterior, en la línea de ideas de que el activo fijo pierde su valor en el transcurso del tiempo, al llevar a la técnica contable, el registro de la inversión realizada en activo fijo, dentro de las cantidad que representan un detrimento del patrimonio de la entidad, se registra solo una porción de la cantidad que resta el patrimonio, durante el periodo de vida que tenga esté, o también conocido bajo el nombre de ejercicio o año, teniendo la opción la empresa en cuestión, de utilizar el método de depreciación reconocido en el ámbito contable que así sea necesario y factible.

## **Capítulo 6. Tratamiento Fiscal del activo fijo**

La legislación fiscal es muy similar a la normatividad contable respecto al tratamiento de las inversiones realizadas en activo fijo, así la LISR establece en la Sección II del Capítulo II Título II, el tratamiento al que deben ser sujetadas, reconociéndolas como una deducción autorizada. Asimismo el reglamento de dicha ley y demás disposiciones fiscales aplicables estipulan otras consideraciones a ser tomadas en cuenta sobre dichas erogaciones.

Cabe mencionar, que la LISR mediante Disposiciones Transitorias, estipula la aplicación de una deducción acelerada al activo fijo, para fines del presente trabajo, no se abordan los elementos que componen dicha deducción, sin embargo se aclara que esta, no considera la aplicación del 100% de la erogación realizada a los ingresos obtenidos en el ejercicio de adquisición del bien, considerando solo porcentajes mayores a los establecidos en la Sección II del Capítulo II Título II.

En esa línea de ideas, resulta conveniente la lectura de la Tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 2a./J. 11/2004, de rubro “RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”, ya que menciona las características para disminuir de los ingresos acumulables, un bien adquirido ya sea vía depreciación o gasto:

El cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro (...) mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse (...) en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse (...) vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso (p. 385).

De lo anterior se desprende el tratamiento fiscal del activo fijo es muy similar al contable porque ambos reconocen una pérdida de valor del bien, en el transcurso del tiempo, lo que se llama depreciación, es decir, aquellas aspecto considerados por Karl Marx, en su obra denominada El capital, se consideran actualmente en la legislación fiscal.

A este respecto López Padilla (2014) considera que:

La autoridad debe entender que muchas veces el limitar ciertas deducciones, trae por consecuencia un freno en el comercio y que muchas veces puede generar mayor

contribución al fisco a través de la generación o causación del mismo Impuesto sobre la Renta o de otros indirectos por fuertes ventas, que limitar las deducciones, provocando con ello una caída de ese mercado (p. 130).

A lo cual, cabe preguntarse si el hecho de considerar la deducción del bien, bajo un esquema de diferimiento, es decir disminuir de los ingresos obtenidos, una porción del gasto realizado, en cada ejercicio hacia el futuro hasta culminar de aplicar la erogación en cuestión, se encuentra sujeto a los límites, valores, establecidos en la CPEUM o atiende a una política fiscal.

### **6.1. Tratamiento Fiscal del activo fijo y el principio de Proporcionalidad**

Al hablar del principio de proporcional, existe un eco en conceptos como capacidad económica y capacidad contributiva, de manera por demás repetitiva se mencionó con anterioridad, que la capacidad contributiva demuestra la capacidad real en términos económicos con la que cuentan los contribuyentes para aportar al gasto público, la cual se obtiene de restar a los ingresos obtenidos las erogaciones de carácter indispensables realizadas para la obtención de dichos ingresos.

El ISR se concibe como un impuesto anual, es decir al terminar un ejercicio es que se realizará en términos numéricos lo antes mencionado (ingresos-deducciones), para así llegar a la “renta” de la que disponen los contribuyentes.

Bajo esta tesis, la renta se obtiene de la disminución total de todos los gastos estrictamente indispensables y de aquellos necesarios permitidos por ley, dicha renta se debe a que se consideraron números completos, no así, números fraccionados, es decir la renta real de una persona por ejemplo, si tiene 10 pesos de ingresos y gasta para obtenerlos, 5 pesos, su renta

real es de 5 pesos, dicha renta contemplo números completos y no fraccionados, ya que como gasto no se consideraron 3 pesos para después considerar los 2 pesos faltantes en otro periodo, lo que se considero fue un ingreso real y un gasto real total, sin fraccionar el reconocimiento del gasto o del ingreso.

En el ámbito fiscal se observa que para el caso de la deducción de inversiones en activo fijo, si bien es cierto se reconoce la deducción total, esta se va fraccionando en el transcurso del tiempo, lo que no es un reflejo de capacidad contributiva ya que para que sea un reflejo de dicha capacidad se debe reconocer la erogación total realizada en el ejercicio sujeto a pago de impuestos.

Ya que la empresa desembolsa dinero para adquirir activo fijo, en el presente, es decir en el aquí y ahora, y no hasta que llega a obtener el beneficio esperado de dicho activo, en el futuro o hasta que se termina de demeritar el bien, así al establecer la LISR la deducción de en activo fijo mediante un diferimiento no es la lógica jurídica empleada en los principios tributarios si no una lógica empleada bajo políticas públicas.

A lo cual resulta necesario recordar que todas las restricciones con las que cuenta el contribuyente para poder considerar una erogación realizada, como una deducción autorizada dentro del ámbito fiscal, son planteadas en atención a una política fiscal, ante lo cual cabe comentar que, en el caso específico de aquellas erogaciones necesarias para la generación de ingresos (aquellas que en estricto sentido permiten la generación de ingresos a las entidades) y que se encuentran restringidas por en atención a una política pública, se está poniendo por encima de los valores, establecidos en la CPEUM a la economía del país, lo cual no debe ser, ya

que los intereses involucrados en una política pública no pueden estar por encima de los principios tributarios.

Más aún se debe reconocer a la inversión realizada en activo fijo, en el ejercicio en que esta se realiza, al ser una deducción estrictamente indispensable ya que como se mencionó, forma parte el activo fijo de los factores de la producción conceptualizándose como gastos relacionados directamente con la actividad de la empresa, necesarios para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta, y de no generarse se podría afectar las actividades de la empresa o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo, tal y como lo ha estipulado la SCJN bajo interpretación.

Por tanto, al establecer el legislador la deducción de inversiones mediante un diferimiento, violenta la esfera jurídica del contribuyente, al no reconocerle la deducción total en un solo ejercicio, ya que la erogación realizada en inversiones debe ser conceptualizada como una deducción estructural al ser estrictamente indispensable para el funcionamiento de la empresa, viéndose afectados los derechos del contribuyente, haciendo alusión a comentarios realizados por Gabriela Ríos al conceptualizar a los principios tributarios como los derechos del contribuyente.

En ese sentido al contener el texto de ley el diferimiento y no reconocer la deducción total, de la erogación realizada en inversiones en el ejercicio de la compra, se observa que esta se encuentra fuera de los límites marcados por la CPEUM volviéndolo un texto inconstitucional, por lo que el actual tratamiento de deducción de inversiones que se tiene establecido en ley, no se encuentra estructurado con base al principio de proporcionalidad para así deducir el monto total de la erogación realizada en inversiones en el año en que se realiza la compra de dichos activos, dando como resultado, la verdadera capacidad económica del gobernado y un acto de no

confiscatoriedad, observándose de este modo una disposición sujeta dentro de los límites enmarcados dentro de la CPEUM.

En adición a lo anterior, el proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno de Colombia al Congreso de la República en agosto de 2006, estableció la posibilidad de deducir el total de la erogación realizada por la adquisición de activo fijo en el mismo ejercicio de la compra, considerando que mediante esto se obtendría mayores empleos y mayor inversión, entre otros.

Mediante dicho texto se reconoce que ya con anterioridad se ha propuesto en la iniciativa de reforma de un país, la deducción total de activos fijos en el mismo ejercicio de su adquisición; mencionando también la relación entre utilidades de una empresa y generación de empleos, así como la inexistencia de costos fiscales por esta opción de deducción.

Así, en seguimiento a lo planteado en dicho proyecto, se establece que mediante la deducción de inversiones total en el ejercicio en que se efectúa la compra, se generará mayor inversión, decisión que causará empleo formal y bienestar social, en donde la gran masa de desempleados y dedicados al comercio informal en México, contaría con un interés legítimo respecto a la modificación de la deducción de inversiones para efectos de la LISR, ya que al ocasionar mayor inversión y mayores utilidades en las empresas, el desempleo disminuiría y la población laboral aumentaría, resultando en el cumplimiento del cuidado al derecho del trabajo emanado de la CPEUM y en el cumplimiento de la garantía de una vida digna mediante la promoción de la inversión y el empleo conforme lo establece el artículo 25 CPEUM.

De esta forma, se concluye que un tercero interesado en la aplicación de la deducción total de inversiones en el ejercicio en que se realiza la compra, sería el pueblo, es decir todos los

gobernados, en mayor medida los desempleados y la población activa en el comercio informal, ya que como dicta el principio de amparo, el no permitir la deducción total causa un agravio personal y directo para los gobernados.

## **Conclusiones**

El estado en la búsqueda de la obtención de recursos económicos para lograr el cumplimiento de sus objetivos, obtiene recursos de los gobernados, estableciendo bajo políticas públicas las pautas a seguir por estos, para el cumplimiento de contribuir al erario federal, es así que las deducción autorizada dentro del ámbito fiscal, son planteadas en atención a una política pública, ante lo cual cabe comentar que, en el caso específico de aquellas erogaciones necesarias para la generación de ingresos (aquellas que en estricto sentido permiten la generación de ingresos a las entidades) y que se encuentran restringidas en atención a una política pública, se está poniendo por encima de los valores establecidos en la CPEUM a la economía del país, lo cual no debe ser, ya que los intereses involucrados son los de una política pública y estos no pueden estar por encima de los principios tributarios.

Por tanto al contener el texto de ley una deducción autorizada mediante la aplicación de un diferimiento de la erogación realizada y no reconocer la deducción total, del gasto hecho en inversiones en el ejercicio de la compra, se observa que esta se encuentra fuera de los límites marcados por la CPEUM volviéndolo un texto inconstitucional, por lo que el actual tratamiento de deducción de inversiones que se tiene establecido en ley, no se encuentra estructurado con base al principio de proporcionalidad para así deducir el monto total de la erogación realizada en inversiones en el año en que se realiza la compra de éstas, dando como resultado, la verdadera capacidad económica del gobernado y un acto de no confiscatoriedad, observándose de este modo una disposición sujeta dentro de los límites enmarcados dentro de la CPEUM.

Ante los comentarios vertidos en el presente trabajo, las autoridades competentes podrían exponer que, los principios tributarios son derechos a ser reclamados por los contribuyentes ante actos de arbitrariedad de la autoridad, sin embargo ante la ausencia de dicha arbitrariedad, como es el caso de la temática de las deducciones (es decir mediante esta figura no existe una extracción patrimonial como tal), no tendrá eco lo argumentado por el contribuyente, pues la norma constitucional no sirve para dictar la dirección de la política fiscal, con base en la Tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1a. CLXXXV/2015 (10a.), de rubro “INTERÉS LEGÍTIMO PARA IMPUGNAR NORMAS TRIBUTARIAS. EL UNIVERSO DE AFECTACIÓN AL CONTRIBUYENTE APTO PARA ACTUALIZARLO, SE DELIMITA POR SU CALIDAD DE SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.”

La norma constitucional limita el poder impositivo del Estado; límites que deben entenderse en clave de derechos de las personas para defenderse contra la arbitrariedad del legislador (...) la norma constitucional sirve a las personas para protegerse de muchas maneras del poder impositivo, pero no sirve para que, vía judicial, puedan controlar la dirección de la política fiscal, independientemente de lo que decidan las mayorías legislativas. La dirección del poder impositivo no corresponde exclusivamente a los contribuyentes, sino, de acuerdo con un postulado del constitucionalismo clásico incorporado en nuestro sistema, a toda la población, a través de sus representantes populares (p. 449).

Cabe señalar, que los comentarios desarrollados en el presente trabajo se basan en ordenamientos fiscales aplicables, así como en interpretaciones judiciales y administrativas aplicables a la fecha de emisión del presente, sin embargo, se menciona que los ordenamientos

señalados pueden ser modificados por subsecuentes decisiones legislativas, administrativas o judiciales; pudiendo afectar lo desarrollado en el presente trabajo.

## Referencias

### Libros físicos

Burgoa Toledo, C. (2005). *Cómo elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*. México, D.F.: Gasca.

Burgoa Toledo, C. (2014). *Estrategias para la impugnación fiscal*. México, D.F.: Dofiscal Editores.

Burgoa Toledo, C. (2015). *Principios Tributarios Entre la Legalidad y el Conocimiento*. México, D.F.: Dofiscal Editores.

Burgoa Toledo, C. A. (2015). *La tributación y su constitucionalidad en México*. México, D.F.: Dofiscal Editores.

CINIF. (2014). *NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2014*. México, D.F.: IMCP.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2011). *Principios De Derecho Tributario*. México, D.F.: Limusa.

Gertz Manero, F. (2000). *Derecho Contable Mexicano*. México, D.F.: Porrúa.

Gómez A., R. (05 de 01 de 2016). *scielo*. Obtenido de Gestión de políticas públicas: aspectos operativos: <http://www.scielo.org.co/pdf/rfnsp/v30n2/v30n2a11.pdf>

Jarach, D. (2001). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Kelsen, H. (1945). *Teoría General del derecho y del Estado*. México, D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.

- López Padilla, A. (2014). *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014*. México, D.F.: Dofiscal Editores.
- Marx, K. (2016). *El capital*. México, D.F.: siglo veintiuno.
- Monroy Hernández, G. (2010). *El objeto y el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta*. México, D.F.: Dofiscal Editores.
- Orozco-Felgueres Loya, C. (2011). *Análisis Fiscal y Jurídico de las Normas de Información Financiera*. México, D.F.: Dofiscal Editores.
- Ortega Maldona, J. (2009). *Lecciones de Derecho*. México, D.F.: Porrúa.
- Reyes Sánchez, S. (2015). *Interpretación de las leyes fiscales*. México, D.F.: Liber Iuris Novum.
- Ríos Granados, G. (2009). *juridicas unam*. Obtenido de <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2724-reforma-hacendaria-en-la-agenda-de-la-reforma-del-estado>
- Ríos Granados, G. (2014). *Derecho Tributario*. México, D.F.: Porrúa.
- Ryszard Lange, O. (2006). *Economía Política I*. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- Sánchez Miranda, A. (2014). *Aplicación practica del ISR Personas Morales 2014*. México, D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.
- Smith, A. (2014). *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. México, D.F.: Fondo de cultura económica.

Southcliffe Ashton, T. (2014). *La Revolución Industrial 1760-1830*. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica.

### **Libros electrónicos**

Ríos Granados, G. (2009). *Reforma hacendaria de la reforma del Estado*. Recuperado de <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2724-reforma-hacendaria-en-la-agenda-de-la-reforma-del-estado>

### **Revistas electrónicas**

Gómez A., R. (05 de 01 de 2016). *Gestión de políticas públicas: aspectos operativos*. Recuperado de <http://www.scielo.org.co/pdf/rfnsp/v30n2/v30n2a11.pdf>

### **Tesis**

Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, Volumen 217-228, Sexta Parte, Séptima Época, de rubro “RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA, AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS. NO ES LA PERCEPCION DE UN INGRESO SINO LA OBTENCION DE UNA RENTA.”

Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo X, Julio de 1992, Octava Época, de rubro “LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA

Tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 1a./J. 15/2011, de rubro “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES.

RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO  
NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”

Tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 2a./J. 11/2004, de rubro “RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”

Tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1a. CLXXXV/2015 (10a.), de rubro “INTERÉS LEGÍTIMO PARA IMPUGNAR NORMAS TRIBUTARIAS. EL UNIVERSO DE AFECTACIÓN AL CONTRIBUYENTE APTO PARA ACTUALIZARLO, SE DELIMITA POR SU CALIDAD DE SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.”