



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

POSGRADO DE LA FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ESPECIALIDAD EN FISCAL

TESINA

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

PRESENTA

NELLY GALICIA AGUILAR

TUTOR

MARTHA ANGELINA VALLE SOLIS

JUNIO 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE	2
1. INTRODUCCIÓN	4
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	6
2.1 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	6
2.2 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	6
3. HIPÓTESIS	7
3.1 HIPÓTESIS GENERAL	7
3.2 HIPÓTESIS ESPECÍFICAS	7
4. OBJETIVOS	8
4.1 OBJETIVO GENERAL	8
4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
5. CUADRO DE CONGRUENCIA ENTRE OBJETIVOS, PREGUNTAS E HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	9
6. JUSTIFICACIÓN	10
7. METODOLOGÍA	12
7.1 TIPO DE ESTUDIO	12
7.2 POBLACIÓN O UNIVERSO	13
7.3 UNIDAD DE ANÁLISIS	13
8. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	14
8.1 CONCEPTOS FUNDAMENTALES	14
8.1.1 RELACIÓN LABORAL	14
8.1.2 PATRÓN Y TRABAJADOR	15
8.1.3 SUBORDINACIÓN Y SALARIO	15
8.2. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD	18

	3
8.2.1 PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD	18
8.2.2 CAPACIDAD ECONÓMICA	20
8.2.3 DERECHOS HUMANOS EN MATERIA TRIBUTARIA	23
8.3 ANÁLISIS DE LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LIS Y LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL	24
8.3.1 FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LISR	24
8.3.2 REGLA I.3.3.1.16 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL (RMF) PARA 2014	28
8.4 ANÁLISIS DEL PROCESO LEGISLATIVO DE LA INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LISR.	29
8.5 MEDIOS DE DEFENSA ANTE LA DE LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LISR	34
9. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	37
10. RECOMENDACIONES	40
11. FUENTES DE INFORMACIÓN	41

1. Introducción

El objetivo de la presente investigación es demostrar la violación al principio de proporcionalidad consagrado en fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) al limitar las deducciones en las remuneraciones a los trabajadores cuando éstas representen un ingreso exento según lo establecido en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente.

La investigación inicia con el marco teórico que sirve como base para tener una mejor comprensión y entendimiento del tema, se detallan algunos conceptos como relación laboral, así como los elementos subjetivos y objetivos de la relación laboral. El marco teórico conceptual se complementa con algunas tesis emitidas por los tribunales colegiados de circuito.

Se llevó a cabo el análisis documental relacionado con los principios constitucionales dando un enfoque especial al principio de proporcionalidad; citando opiniones de algunos autores destacados como son Arrijoja, Garza, Montes y tesis emitidas por el poder judicial, finalmente la investigación se complementa con gráficos para una mejor comprensión.

Se analizó la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR y el proceso legislativo, en la cual se mencionan los motivos del Ejecutivo Federal para sustentar la misma; dentro de la cual da origen a la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

Finalmente se estudiaron algunos medios de defensa presentados por parte de los contribuyentes en contra de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, destacando algunas directrices como “deducciones estructurales” que son parte fundamental y que sirvieron como base para que el poder judicial, en específico Circuitos Unitarios, se pronunciaran en favor de los contribuyentes. Actualmente no existe una sentencia en firme emitida por la Suprema Corte de Justicia. Sin embargo este material representa una fuente importante de información para defensa de los contribuyentes.

Todos y cada uno de los apartados son base fundamental para llegar a probar la hipótesis general objeto de la tesina, la cual se encuentra en el apartado

denominada resultados de la investigación. Así como algunas recomendaciones formuladas a través de la obtención del conocimiento que se obtuvo de la presente investigación.

2. Planteamiento del problema

La fracción XXX del artículo 28 de la LISR viola el principio de proporcionalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

2.1 Delimitación del problema

La investigación se limita a buscar los fundamentos legales para probar la constitucionalidad o no de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

2.2 Preguntas de investigación

2.2.1 ¿Cuál es la importancia del principio tributario de la proporcionalidad?

2.2.2 ¿Cuál fue el proceso legislativo de la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR?

2.2.3 ¿Los contribuyentes han interpuesto medios de defensa ante la violación al principio del principio de proporcionalidad tributaria de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR?

3. Hipótesis

3.1 Hipótesis general

La fracción XXX del artículo 28 de la LISR viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

3.2 Hipótesis específicas

3.2.1 Todas las contribuciones deben estar fundamentadas en el principio tributario de la proporcionalidad

3.2.2 La iniciativa de decreto 2014 en la cual se expide la LISR que incluye la fracción XXX del artículo 28 obedeció a necesidades recaudatorias del fisco federal.

3.2.3 Los contribuyentes tienen el derecho de interponer medios de defensa ante la violación al principio del principio de proporcionalidad tributaria ante la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

4. Objetivos

4.1 Objetivo general

Demostrar la violación al principio de proporcionalidad consagrado en fracción IV del artículo 31 de la CPEUM al limitar las deducciones en las remuneraciones a los trabajadores cuando éstas representen un ingreso exento según lo establecido en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

4.2 Objetivos específicos

- 4.2.1 Analizar el principio tributario de la proporcionalidad
- 4.2.2 Analizar el proceso legislativo de la iniciativa de decreto 2014 por la cual se expide la LISR que incluye la fracción XXX del artículo 28
- 4.2.3 Explorar los medios de defensa interpuestos por los contribuyentes ante la adición de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR

5. Cuadro de congruencia entre objetivos, preguntas e hipótesis de la investigación

Objetivo general de la investigación	Pregunta general de investigación	Hipótesis general de la investigación
Demostrar que la fracción XXX del artículo 28 de la LISR viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.	¿La fracción XXX del artículo 28 de la LISR viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM?	La fracción XXX del artículo 28 de la LISR viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.
Objetivos específicos de la investigación	Preguntas específicas de la investigación	Hipótesis Específicas de la investigación
Analizar el principio tributario de la proporcionalidad.	¿Cuál es la importancia del principio tributario de la proporcionalidad?	Todas las contribuciones deben estar fundamentadas en el principio tributario de la proporcionalidad.
Analizar el proceso legislativo de la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR en la cual se incluye la fracción XXX del artículo 28	¿Cuál fue el proceso legislativo de la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR en la cual se incluye la fracción XXX del artículo 28?	La iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR en la cual se incluye la fracción XXX del artículo 28 obedeció a necesidades recaudatorias del fisco federal
Explorar si los contribuyentes han interpuesto medios de defensa ante la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.	¿Los contribuyentes han interpuesto medios de defensa ante la violación al principio del principio de proporcionalidad tributaria de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR?	Los contribuyentes tienen el derecho de interponer medios de defensa ante la violación al principio del principio de proporcionalidad tributaria de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

6. Justificación

Este trabajo de investigación busca demostrar la violación al principio de proporcionalidad consagrado en fracción IV del artículo 31 de la CPEUM al limitar las deducciones en las remuneraciones a los trabajadores cuando éstas representen un ingreso exento según lo establecido en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

Es de especial interés elaborar la investigación y análisis la fracción XXX del artículo 28 de la LISR; por el impacto financiero que representa para los empleadores que son una fuente primordial generadora de trabajo siendo un pilar importante para el crecimiento y desarrollo del país.

El capital humano es un elemento esencial e indispensable para cualquier cadena productiva como puede ser una empresa de transformación, una empresa de extracción, una prestadora de servicios o una comercializadora. El hecho de que las remuneraciones al capital humano se encuentren limitadas para efectos de la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta (ISR), es una razón importante que conlleva a enfocar el interés por profundizar y analizar la fracción XXX del artículo 28 de la LISR. Debido a que la población activa en un trabajo formal (asalariado) asciende a 33,897,283 de personas, cifra que representa el 28% de la población en México (Subsecretaria de empleo y productividad laboral, 2015, pág. 4). Como se puede observar es un dato considerable que afecta a un número importante de empleadores.

Actualmente se ha difundido por parte del Gobierno a través de los medios de comunicación masivos, el mensaje para invitar y apoyar a las empresas con la finalidad de crear nuevos empleos. Lo anterior representa a nivel macroeconómico el crecimiento del país y a nivel microeconómico busca el mantener la calidad de vida de los trabajadores. Si bien éste es el objetivo del Gobierno el cual representa un beneficio para el bien común, la pregunta importante es ¿por qué el desalentar e ir en contra de este propósito al limitar las deducciones cuando se efectúen pagos a los trabajadores? Es decir las campañas van en una dirección y las acciones mostradas por el Gobierno al limitar las deducciones cuando se efectúen pagos a los trabajadores van en sentido contrario a su campaña.

Por lo anteriormente expuesto, es de suma importancia dar a conocer los elementos necesarios para demostrar la violación al principio de proporcionalidad constitucional de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

7. Metodología

El trabajo de investigación fue desarrollado a través del estudio y recopilación documental, actividad que permite obtener conocimientos objetivos, sistemáticos, claros y organizados; se utilizaron diversas fuentes de información tales como: libros, revistas, documentales publicados por expertos en materia jurídica, tesis y opiniones emitidas por el poder judicial quienes aplican el método de interpretación teleológico, dicho método de interpretación permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal atendiendo al fin de esta, es decir, a los determinados objetivos que se buscó conseguir mediante su establecimiento. Por lo anterior la presente investigación se enfoca al análisis de la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR en la que se incluye la fracción XXX del artículo 28 que limita las deducciones por pagos a los trabajadores que representa un ingreso exento. Asimismo se apoya en la elaboración de esquemas gráficos y platillas para una mejor comprensión y sobre todo para poder comprobar la hipótesis general planteada objeto de la presente investigación.

7.1 Tipo de Estudio

7.1.1 Enfoque cualitativo

Se estudia los orígenes de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR con finalidad de demostrar el cumplimiento al principio de proporcionalidad consagrado en fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

7.1.2 Alcance exploratorio

El tema ha sido explorado en diversos medios de defensa interpuestos por los contribuyentes a partir de la publicación de la reforma fiscal en diciembre de 2013, sin embargo aún se tiene mucho por investigar pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) aún no se ha pronunciado al respecto como sentencia en firme.

7.1.3 Descriptivo.

La hipótesis busca la comprobación de una violación constitucional mediante el estudio de los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

7.1.4 Documental.

Se investigó en fuentes doctrinales del derecho fiscal y se analizó los conceptos principales indicados en la iniciativa de decreto 2014 por el que se expide la LISR presentada por el Ejecutivo Federal, efectuando una interrelación entre ambos.

7.2 Población o Universo

Los Estados Unidos Mexicanos

7.3 Unidad de análisis

La inconstitucionalidad de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR

8. Marco teórico Conceptual

Es de suma importancia dar conocer la definición de los conceptos y analizar a detalle cada uno de ellos, para tener una mejor comprensión y poder comprobar las hipótesis establecidas.

8.1 Conceptos fundamentales

Dentro de los conceptos fundamentales se aborda en primera instancia los orígenes jurídicos de la relación laboral, se mencionan los sujetos que intervienen en ella, destacando los elementos subjetivos y los elementos objetivos. En cada uno de los conceptos se cita el fundamento legal y adicionalmente se apoya con opiniones emitidas por el poder judicial. Finalmente se presenta al lector la clasificación de las remuneraciones para los trabajadores de conformidad a la naturaleza, esto se considera conveniente para poder comprender mejor los alcances que tiene la limitación a las deducciones por remunerar a los trabajadores, establecida en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

8.1.1 Relación laboral

La relación laboral tiene su origen en dos grandes pilares; el primero el Apartado A artículo 123 título sexto de la CPEUM, el segundo la Ley Federal del Trabajo (LFT) artículo 20 que establece lo siguiente: **“se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, a la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.”** (DOF, 2012). Las relaciones de trabajo se materializan mediante la elaboración de un contrato que puede ser escrito o verbal en el cual se adquieren derechos y obligaciones para cada uno de los sujetos llamado patrón y trabajador; buscando siempre la justicia social y el bien común; tal y como se menciona en el artículo segundo de la LFT el cual se transcribe a continuación: **“las normas del trabajo tienden a conseguir el equilibrio entre los factores de la producción y la justicia social, así como propiciar el trabajo digno o decente en todas las relaciones laborales”**.

De acuerdo a lo mencionado con anterioridad y continuando con el análisis del artículo 20 de la LFT destacan los siguientes elementos integrantes de la relación laboral:

- Elementos Subjetivos: Patrón y Trabajador

- Elementos Objetivos: Subordinación y Salario

8.1.2 Patrón y trabajador

Cuando se menciona los elementos subjetivos de la relación laboral se refiere a los **sujetos** integrantes que son: **patrón** y **trabajador**, a continuación se define cada uno de ellos.

Patrón de conformidad al artículo 10 de la LFT se define como “la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores”.

Trabajador en el artículo 8 de la LFT se define como “la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado”.

8.1.3 Subordinación y salario

Cuando se hace mención de los elementos objetivos de la relación laboral se refiere al **objeto** de la relación laboral que son: **subordinación y salario**.

Es importante mencionar que la LFT no define el concepto de subordinación, sin embargo el poder judicial ha hecho el siguiente pronunciamiento en el cual hace la distinción de lo que se debe entender por subordinación.

“RELACION LABORAL. LA SUBORDINACION ES EL ELEMENTO DISTINTIVO DE LA. El artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, establece que por relación de trabajo debe entenderse la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona mediante el pago de un salario. Así pues, la relación laboral tiene como elemento distintivo la subordinación jurídica entre patrón y trabajador, en virtud de la cual el primero se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del trabajo del segundo, quien a su vez tiene la obligación correlativa de acatar al patrón. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.” (Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, 1995)

Con respecto al concepto de salario se encontraron varias definiciones, a continuación se citan:

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, la palabra “salario” proviene del latín **salarium**, de **sal**, sal. Su etimología se explica porque en la antigüedad el

salario solía pagar con una cantidad fija de sal, puesto que se le consideraba como una mercancía valiosa. (Academia de la Lengua Española, 2014)

De conformidad a la LFT define al salario, en el artículo 82 como: “la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo. El artículo 84 del mismo ordenamiento legal establece: “El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.” Asimismo el tribunal colegiado ha emitido una tesis en la cual hace una ampliación al artículo 84 en el cual establece los componentes del salario integrado. A continuación se cita la tesis:

“PRESTACIONES EXTRALEGALES. PARA CONSIDERARLAS COMPONENTES DEL SALARIO INTEGRADO DEBEN CUMPLIR DETERMINADOS REQUISITOS Y PROVENIR DE LOS CONTRATOS INDIVIDUAL O COLECTIVO DE TRABAJO O DERIVAR DE LA COSTUMBRE. Se determinó que el salario integrado se conforma por el conjunto de componentes que sumados a la cuota diaria percibida por el trabajador, ya sea en dinero o en especie, le significan un beneficio superior al señalado en la ley, siempre y cuando se le entreguen a cambio de su trabajo, se perciban de manera ordinaria y permanente, que la forma en que se encuentren pactados no impida su libre disposición para formar parte del salario, y que puedan ser variables; sin que ello sea necesariamente una característica distintiva en la determinación de la integración salarial. Ahora bien, para que una prestación extralegal sea parte integradora del salario, debe cumplir con los requisitos anteriormente señalados y tener su origen en un contrato colectivo o individual de trabajo o derivar de la costumbre. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL SEGUNDO CIRCUITO.” (Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, 2007)

Como puede observarse, el salario es toda aquella remuneración que patrón entrega al trabajador como consecuencia del vínculo jurídico que los une. La remuneración se puede clasificar en cuatro segmentos de conformidad a su naturaleza. Sirva el siguiente esquema para mostrar las formas de remuneración mencionadas.

Clasificación de remuneración conforme a su naturaleza



8.2. Principio tributario de proporcionalidad

8.2.1 Principio tributario de proporcionalidad

Con el fin de abordar el tema relacionado con el principio de proporcionalidad, se ha considerado la conveniencia de citar la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM en donde da origen a los principios constitucionales para efectos fiscales:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

De acuerdo con Montes “Los principios son estándares que sirven como canales de razonamientos para alcanzar un objetivo o para regir una conducta. Se aplica para resolver casos y una función regulatoria por lo que limita la obtención del resultado”. (Montes, 2011) . Dando seguimiento a este razonamiento de Montes los estándares para regir la relación tributaria en México son:

1. Principio de contribuir al gasto público. El gobierno realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Los cuales se darán a conocer en el presupuesto de egresos e ingresos.
2. Principio de igualdad. De acuerdo a Alanis, “El principio de igualdad fiscal, es la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes, sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; en sentido negativo, es la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar. En el plano normativo se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones iguales y de manera diferente, las desiguales.” (Alanis, Proporcionalidad y Equidad, 2015)
3. Principio de legalidad. El artículo 133 de la CPEUM establece: Ley Suprema de la Unión será: la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma. Por lo anterior todas las contribuciones deben estar fundadas en una Ley la cual

debió haber cumplido con el proceso legislativo establecido en la CPEUM para cumplir con el principio.

4. Principio de proporcionalidad. El diccionario jurídico mexicano define a este principio como *“condición de validez constitucional de las contribuciones cuyo fin es que la imposición sea justa en relación con la capacidad económica de los contribuyentes singularmente”* (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984).

Por la importancia que tiene para esta investigación el principio constitucional de proporcionalidad se dará un mayor énfasis. A continuación se citan las definiciones de varios autores con la finalidad de tener una mejor comprensión del mismo y ver los alcances de este principio.

Adolfo Arrijo Vizcaíno dice que *“El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido pues en este último caso se estaría utilizando los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos”* (Arrijo, 1988)

De la Garza indica que *“Los gravámenes deben establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma superior a las de menores recursos; y por la otra, que a cada uno de manera individual la Ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”*. (De la Garza, 2008)

De acuerdo a Casa, *“...la capacidad económica se relaciona de manera directa a la titularidad del patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del tributo, una vez cubiertos los gastos ineludibles del sujeto...”* (De la Casa, 2012, pág. 10)

La Suprema corte de Justicia de la Nación (SCJN) sostiene que *“la proporcionalidad de los impuestos radica principalmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respetiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de su ingreso, utilidades o rendimientos”*. (Suprema Corte de Justicia de la Federación, 2007)

Como se puede observar en todas las definiciones de los investigadores y autores resaltan algunos conceptos primordiales para definir el principio de proporcionalidad como son: *capacidad económica, ingresos o rendimientos y justicia*. A continuación se estudiará las definiciones y alcances de cada una de ellas.

8.2.2 Capacidad económica

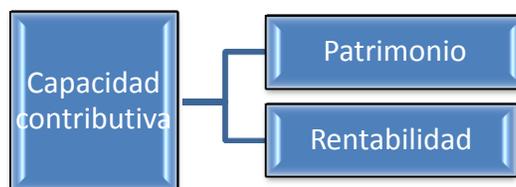
Para definir si existe o no capacidad económica para fines tributarios, es necesario y primordial establecer claramente cuál es el hecho imponible u objeto del impuesto. Lo anterior apoya a definir si existe capacidad económica y en consecuencia si cumple con el principio de proporcionalidad.

En función al objeto del tributo se desprenden dos elementos: *patrimonio* y *rentabilidad* a continuación se define cada uno de ellos.

Patrimonio. Procede del *latín patrimonium* y comprende al conjunto de bienes que pertenecen a una persona, ya sea natural o jurídica. La noción suele utilizarse para nombrar a lo que es susceptible de estimación económica (monetizado). En el sentido económico se debe entender como el conjunto de propiedades, vehículos, maquinarias, dinero en efectivo o derechos adquiridos etc. de un ente jurídico persona natural (Diccionario "Definición.De", 2014).

Rentabilidad entendiéndose como el beneficio económico obtenido con los recursos necesarios para obtener un lucro. De acuerdo con enciclopedia eumed.net quien cita a Sánchez define a la rentabilidad como *"la medida del rendimiento que en un determinado periodo produce los capitales utilizados en el mismo. Esto supone la comparación entre la renta generada y los medio utilizados para obtenerla con el fin de permitir la elección entre alternativas o a juzgar por la eficiencia de la acciones realizadas, según que el análisis sea a priori o a posteriori"* (Zamora, 2011).

En conclusión la capacidad económica va en función al objeto del tributo, el cual puede clasificarse en:



Fuente: Elaboración Propia

Dentro del sistema tributario mexicano se tiene impuestos los cuales se pueden clasificar de conformidad al objeto, a continuación se presentan algunos ejemplos.

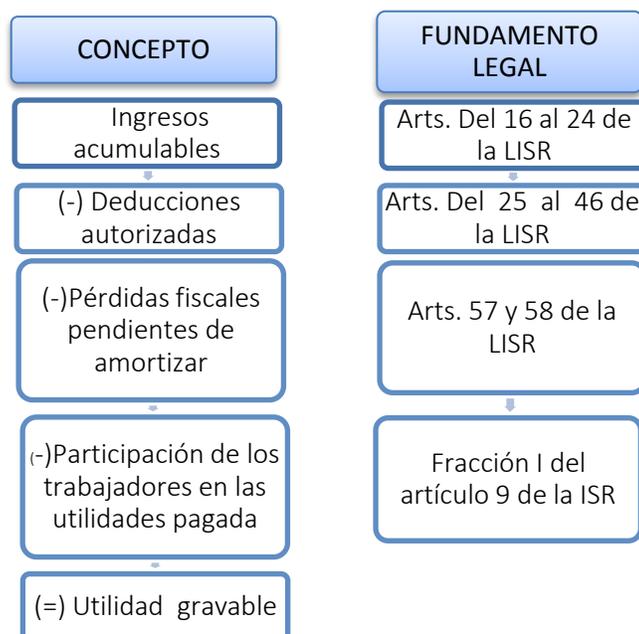
El objeto está en función al patrimonio:

- *Impuesto predial* el hecho imponible u objeto del tributo es gravar la tenencia de los inmuebles
- *Impuesto sobre tenencia y derechos* el hecho imponible u objeto del tributo es gravar la posesión de automóviles

El objeto está en función a la rentabilidad:

- Impuesto sobre la Renta (ISR) el hecho imponible u objeto del tributo es gravar las ganancias.

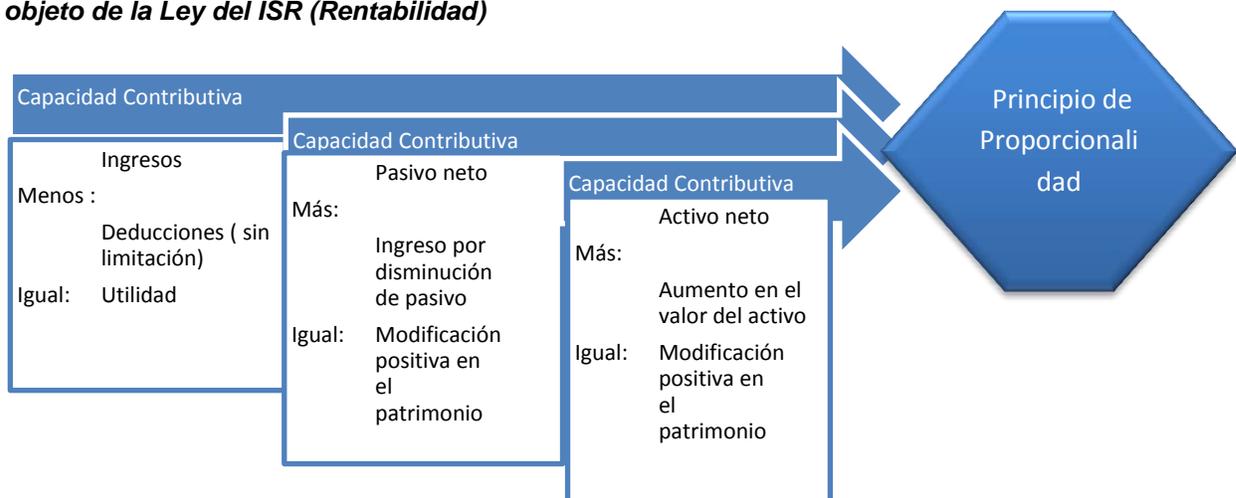
Para fines de esta investigación el enfoque del principio de proporcionalidad va a relacionarse de manera directa con la rentabilidad que es el objeto de la LISR; para mayor precisión se enfocará al hecho imponible establecido en la LISR relacionado con personas morales del régimen general. Se detalla la determinación de la base gravable para efectos de la LISR.



Dentro del rubro de deducciones autorizadas se tiene el pago por sueldos y salarios; sin embargo la fracción XXX del artículo 28 de LISR limita dicha deducción cuando los pagos por sueldos y salarios sean ingresos exentos para el trabajador. Es decir, no se permite disminuir la totalidad de las erogaciones de la base gravable. Por lo tanto, la capacidad económica del contribuyente no cumple con el objeto del tributo que es contribuir en base a una rentabilidad real, sino una rentabilidad ficticia creada por la misma Ley.

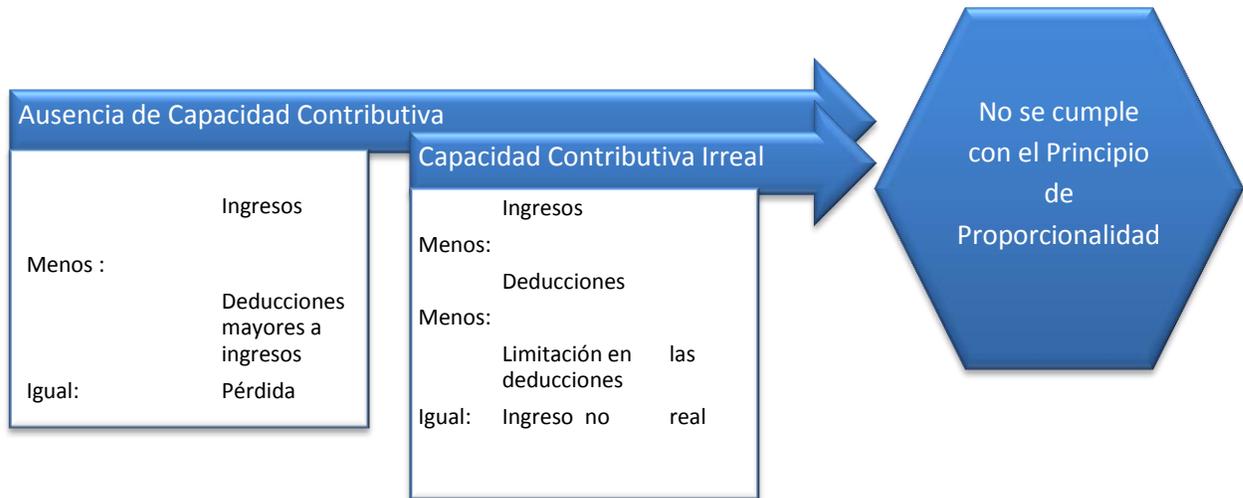
Por lo anterior obliga al contribuyente a pagar un impuesto con una base totalmente diferente o probablemente inexistente, ya que al limitar las deducciones, obliga al contribuyente a afectar recursos de su patrimonio para poder cumplir con la obligación como sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria. Es decir el objeto del impuesto se ve afectado e incluso desviado convirtiéndose de manera indirecta el patrimonio como objeto del tributo; pues se convierte en una fuente de pago del impuesto. Para mayor comprensión de lo mencionado se presentan unos gráficos.

Gráfico 1. Principio de Proporcionalidad; relación directa entre capacidad económica vs objeto de la Ley del ISR (Rentabilidad)



Fuente: Elaboración Nelly Galicia

Gráfico 2. Ausencia del Principio de Proporcionalidad; capacidad económica vs objeto de la Ley del ISR (Rentabilidad)



Del análisis del gráfico se desprende: El Estado obliga a contribuir al gasto público al contribuyente en base a una capacidad económica irreal y los fondos de donde el contribuyente debe de financiarse es de su patrimonio propio. Lo que representa total y absoluta ausencia del principio de proporcionalidad.

Fuente: Elaboración Nelly Galicia

8.2.3 Derechos humanos en materia tributaria

A partir de las reformas constitucionales del 2011, los principios constitucionales adquieren mayor importancia al relacionarse de manera directa con los derechos humanos de acuerdo a lo mencionado por *Fernandez* en su artículo publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos IMCP el cual dice:

“...nuestra Constitución sufrió reformas muy importantes en materia de derechos humanos y en sus medios de protección efectiva, inaugurándose una nueva época jurídica cuyas consecuencias no son aún previsible, sobre todo en el método de interpretar las leyes y en la competencia de nuestros tribunales.”

[...]

...Denomino derechos humanos en sentido amplio los que se encuentran en normas "ordinarias" que no hacen alusión directa a ellos, que se encuentran diseminados en todo el sistema legal, que normativizan a toda la sociedad, que tienen un sentido lógico y que pretenden llegar a la justicia por el derecho, que necesariamente están emitidos en función del principio de legalidad que es en sí un derecho humano. Se descubren fácilmente mediante el análisis de la norma, la justificación de su creación legislativa, el objetivo que pretende alcanzar, el derecho trascendental que está tras de ella.

Estas últimas son las que generarán la parte incierta en el nuevo sistema de protección a los derechos humanos.

Como todo ser humano tiene derecho a ser regulado por leyes justas todo el sistema jurídico estará permeado por derechos humanos. Cuando se denominaban garantías individuales era muy claro que la protección en contra de su violación era la vía del juicio de amparo; hoy que cambia conceptualmente la protección será encaminada bajo las reglas de los derechos humanos. La negativa de la posible inaplicación, su interpretación amplia y extensiva, su intención de promover, respetar, defender y garantizar los derechos humanos, nos van a llevar necesariamente en última instancia ante el Tribunal supranacional.

Aún cuando parece lógico que la protección está claramente encaminada a los derechos humanos en estricto sentido, no hay mucho margen de acción para pretender que las "normas ordinarias" no protegen los derechos humanos; siempre habrá cabida para alguno de ellos en el estudio de cualquier norma que regule la conducta de las personas. La dignidad, la no discriminación, la legalidad, el acceso a la justicia, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones, el derecho a la salud, a la alimentación, a la vivienda, a la familia, etc. etc. las encontraremos inmersas en las normas "ordinarias." (Fernandez, 2015, pág. S/P)

En opinión de Fernandez. "Ahora que las garantías individuales han sido transformadas en derechos humanos aquéllas que sean tributarias deberán seguir el sistema de protección de los derechos humanos acordes con la modificación a las reglas del juicio de amparo contenidas en los artículos 103 y 107 constitucionales, así como las contenidas en el 1° también de la Constitución y en los novedosos criterios orientadores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Y aún más, las reformas tendrán significativa influencia en la aplicación en normas tributarias procedimentales y en las de sustancia. En las primeras, deberá aplicarse el derecho humano de acceso a la justicia y en las segundas aplicación de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones y el de legalidad por cuanto hace a los elementos esenciales de las contribuciones, como el sujeto, el objeto, la tasa o tarifa." (Fernandez, 2015)

Derivadas de las reformas constitucionales los principios tributarios adquieren aún más importancia en el ámbito jurídico teniendo más argumentos los contribuyentes para hacer valer sus derechos humanos de acuerdo a lo establecido en el más alto mandato jurídico que es la CPEUM.

8.3 Análisis de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR y la Resolución Miscelánea Fiscal

8.3.1 Fracción XXX del artículo 28 de la LISR

El contenido de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR establece lo siguiente:

**“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:
[...]**

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

[...]

Como se observa en esta fracción hace mención a los ingresos exentos para el trabajador los cuales se encuentran en las fracciones I a la XVII el artículo 93 de la LISR. (Nueva LISR publicada en el DOF, 2013) En la siguiente tabla de muestran algunos ejemplos de dichas exenciones.

Artículo 93 de la LISR				
Fracción	Concepto	Exento	Gravado	Requisitos
I y II.	Horas extras y días de descanso (salario mínimo)	En su totalidad	Lo que exceda	Sin que excedan los límites laborales
	Horas extras y días de descanso (más de salario mínimo)	El 50% sin que exceda de 5 veces el Salario Mínimo General del Área Geográfica (SMGAG)		
III.	Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.	En su totalidad		Se deben conceder de manera general de acuerdo con las Leyes o contratos.
VI.	Los ingresos percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral	En su totalidad		Se deben conceder de manera general de acuerdo con las Leyes o contratos.
VIII.	Los percibidos	Se deben considerar		Se deben conceder de

Artículo 93 de la LISR				
Fracción	Concepto	Exento	Gravado	Requisitos
	con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga.	como previsión social y se observan las mismas reglas y límites como si fuera uno solo		manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo
IX.	Previsión social	Hasta 10 veces SMGAG elevado al año. Si excede de esta cantidad entonces solo será exento 1SMGAG	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general
	Los pagos de primas de seguro de vida y gastos médico mayores en beneficio del trabajador	En su totalidad		
	Vales de despensa	Exento dentro de los límites de previsión social		Se deben otorgar de manera general y a través de monederos electrónicos
X.	Casa Habitación	En su totalidad		Se debe cumplir con el requisito establecido en el art. 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Autorización por parte de la autoridad)
XI.	Fondos de Ahorro	Exenta sí y solo sí: <ol style="list-style-type: none"> 1. La aportación del trabajador y del patrón es igual 2. La aportación del patrón no 	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general

Artículo 93 de la LISR				
Fracción	Concepto	Exento	Gravado	Requisitos
		excede del 13% del Salario del Trabajador		
		3. Límite máximo de la aportación del patrón 1.3 VSMGAG		
XII.	Cuotas de seguridad social pagadas por el patrón	En su totalidad		
XIII.	Ingresos por concepto de separación, de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones	Hasta por el equivalente a 90 veces el SMGAG por cada año de servicio	Lo que exceda	Toda fracción de seis meses se considera un año
XIV.	Las gratificaciones percibidas, durante un año de calendario.	Hasta 30 veces el SMGAG	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general
	Las primas vacacionales	Hasta 15 veces el SMGAG	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general
	La Participación de los Trabajadores en las Utilidades	Hasta 15 veces el SMGAG	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general
	Las primas dominicales	Hasta 1 vez el SMGAG	Lo que exceda	Se debe otorgar de manera general
XVII.	Los viáticos	En su totalidad		Cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes y se

Artículo 93 de la LISR

Fracción	Concepto	Exento	Gravado	Requisitos
			o	expida constancia anual.

Como se puede observar en la tabla anterior, los pagos a los trabajadores son variados y extensos; incluso muchos de ellos son ineludibles para los empleadores por ser una obligación que deben cumplir con base en otro ordenamiento legal.

8.3.2 Regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2014

En la RMF para 2014 en la regla I.3.3.1.16 se establece el procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones y determinar si en el ejercicio se disminuyeron prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que, a su vez, sean ingresos exentos, con el fin de determinar si se aplica el factor 0.53 o 0.47. Dentro de esta regla se incluyó un listado de 27 erogaciones que, entre otras, a juicio de la autoridad, se deben considerar para determinar si en un ejercicio se disminuyen prestaciones otorgadas a los trabajadores. A continuación se transcribe la Regla:

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

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

Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones: 1. Sueldos y salarios. 2. Rayas y jornales. 3. Gratificaciones y aguinaldo. 4. Indemnizaciones. 5. Prima de vacaciones. 6. Prima dominical. 7. Premios por puntualidad o asistencia. 8. Participación de los trabajadores en las utilidades. 9. Seguro de vida. 10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios. 11. Previsión social. 12. Seguro de gastos médicos. 13. Fondo y cajas de ahorro. 14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa. 15. Ayuda de transporte. 16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón. 17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón. 18. Prima de antigüedad (aportaciones). 19. Gastos por fiesta de fin de año y otros. 20. Subsidios por incapacidad. 21. Becas para trabajadores y/o sus hijos. 22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos. 23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral. 24. Intereses subsidiados en créditos al personal. 25. Horas extras. 26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. 27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón” (SHCP, SAT, 2013, pág. 123)

En resumen para conocer si se aplica el factor 0.53 o 0.47 de conformidad a al RMF 2014 se debe aplicar la siguiente fórmula:

Total de de remuneraciones y prestaciones pagadas exentas para el trabajador

(entre) Total de remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente

(=) Coeficiente

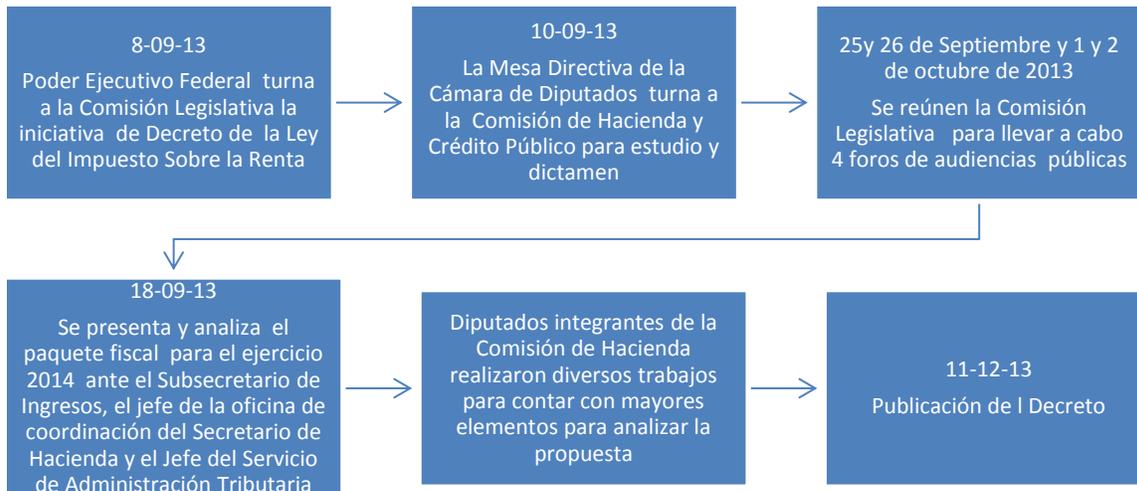
Si Cociente del ejercicio < Cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.53 no deducible

Si Cociente del ejercicio > o = Cociente del ejercicio anterior = Proporción 0.47 no deducible

8.4 Análisis del proceso legislativo de la iniciativa de decreto por el que se expide la LISR.

Para fines de la presente investigación es importante conocer y analizar el proceso legislativo de la iniciativa de decreto por el que se expidió la LISR 2014 en la cual se incluye la fracción XXX del artículo 28.

El 8 de septiembre el Ejecutivo Federal presenta la iniciativa de decreto por la que se expide la LISR. El proceso legislativo fue muy fluido al no presentarse comentarios o modificaciones por parte de la Cámara de Diputados y tampoco de la Cámara de Senadores. A continuación se presenta una síntesis del proceso.



Fuente: Elaboración Propia

En la iniciativa de decreto por el que se expide la LISR se mencionan algunos objetivos primordiales según lo mencionado por el Ejecutivo Federal, como son:

- I. Simplificar el sistema tributario
- II. Ampliación de la base de patrón de contribuyentes
- III. Establecimiento de un sistema de impuestos directos más simple
- IV. Se eliminan disposiciones que prevén tratamientos preferenciales

Se observa que los objetivos mencionados son muy claros y específicos; sin embargo las normas que resultaron a este planteamiento es sumamente complejo, ya que se necesita un experto para poder aplicar la legislación fiscal de manera correcta; por lo tanto una de las características no se cumple como es la simplicidad. (Presidencia de la República, 2013, pág. II)

El Ejecutivo Federal en la iniciativa de decreto expone como argumento en su exposición de motivos algunos conceptos como mínimo vital, simetría fiscal y la relación con el Impuesto empresarial a tasa única para incluir la fracción XXX del

artículo 28 de la LISR. Por la importancia que estos conceptos representan para la investigación se analizan cada uno de ellos a continuación:

8.4.1 Mínimo Vital

El *mínimo vital o mínimo existencial* de acuerdo con los criterios emitidos por el poder judicial de la Federación, este concepto emana de los principios de la dignidad humana y la solidaridad, en concordancia con los derechos esenciales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad. Que por mandato constitucional el legislador **debe respetar los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad** que rigen el sistema tributario mexicano y, sin perjuicio de ello, el mínimo vital impone un límite a la potestad impositiva del Estado a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna.

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

En resumen el mínimo vital es aplicable a personas físicas según opinión del poder judicial. El Gobierno es el obligado a respetar y a subsidiar el mínimo vital para la subsistencia de los individuos con la finalidad de mantener una vida digna; sin embargo éste no es un motivo para limitar las deducciones de un contribuyente al efectuar pagos a los trabajadores que por decisión del Gobierno sean ingresos exentos. Es decir, el Gobierno está trasladando una obligación propia así como los gastos inherentes a ello al contribuyente que efectúe erogaciones a los trabajadores que sean ingresos exentos de acuerdo a lo establecido en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

8.4.2 Simetría Fiscal

Simetría fiscal se basa en el hecho de que, quien realice una erogación, tendrá la posibilidad de deducirla y/o amortizarla, en virtud de que la contraparte (perceptora de la erogación) la reconocerá como un ingreso, y la considerará dentro de la base sobre la cual calculará sus impuestos. Es decir, lo que para un contribuyente es un ingreso acumulable, para el otro sujeto pasivo se debe considerar como una deducción.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha emitido mediante tesis en la cual se pronuncia ante el concepto de simetría fiscal a continuación se cita:

“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.” La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.” (SCJN Tesis P.LXXVII/2010, 2010, pág. 67)

La simetría fiscal constituye un principio de índole contable, se hace evidente que no existe fundamento o sustento legal alguno que lo defina o contemple, y mucho menos está considerado o previsto en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM como se menciona en el decreto de iniciativa de la LISR (Presidencia de la República, 2013, pág. XIII)

8.4.3 Relación con el Impuesto Empresarial a Tasa única (IETU)

En el decreto de la iniciativa de la LISR se hace mención de que los ingresos exentos o parcialmente exentos del ISR para los trabajadores, ***generan un gasto fiscal al erario al convertirse en un medio de elusión fiscal.*** Para disminuir este efecto en las finanzas públicas se contempla acotar la deducción para el patrón de las erogaciones remunerativas para el trabajador, razón por la cual propone que sólo proceda la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Asimismo se hace mención que el porcentaje la limitación en las deducciones guarda relación entre la tasa establecida en la Ley abrogada IETU y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR (Presidencia de la República, 2013). A continuación se muestra la fórmula de la relación de las tasas mencionadas

$$\text{Tasa IETU } 17.50\% = [1 - (17.5 \div 30)] = 41.7\% \text{ Tasa ISR } 30\%$$

En donde:

La tasa vigente hasta 2013 de IETU era 17.5%

La tasa actual para personas morales del ISR es de 30%

Se divide la tasa del IETU entre la tasa del ISR y se le resta la unidad. Dando como resultado el 41% que es el porcentaje que el Ejecutivo Federal proponía como deducción autorizada para aquellos pagos que efectuaran los empleadores cuando efectúen pagos a los trabajadores y que éstos sean un ingreso exento.

En la fracción XXX del artículo 28 de la LISR se aplica un porcentaje diferente al propuesto por el Ejecutivo Federal como lo hemos mencionado anteriormente.

Es cuestionable que una de las razones por la cuales motivó al Poder Ejecutivo y al Congreso de la Unión a aprobar la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, fue el eliminar un gasto para el erario fiscal. Considero este razonamiento totalmente fuera de contexto ya que el gobierno otorga un beneficio a los trabajadores a través de las exenciones de ingresos y elude este gasto; siendo su mejor resolución en transmitir este gasto al contribuyente a través de un mecanismo llamado "limitación en las deducciones autorizadas.

8.5 Medios de defensa ante la de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR

Una vez publicada la LISR 2014 en cual se encuentra la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, comenzaron a presentarse algunos medios de defensa por parte de los contribuyentes.

Ante esta situación el Ejecutivo Federal solicitó al Consejo de la Judicatura Federal (CJF) mediante oficio SEPLEP./CON./002/1405/2014 (CJF, 2014) que los juicios de amparo en los que se cuestionara la constitucionalidad de las disposiciones relativas a la reforma fiscal fueran concentrados y enviados para su resolución a los Juzgados Tercero, Séptimo y Décimo Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, con la intención de que éstos emitieran la sentencia en primera instancia.

Sin embargo, la Comisión Nacional de Creación de Nuevos Órganos del CJF, en sesión del 28 de abril del 2014, emitió la circular STCCNO/02/2014 determinando que la solicitud de concentración de juicios relacionados con la reforma fiscal de 2014, realizada por el Presidente, era inatendible. Por tanto, ordenó a los Juzgados de Distrito que hubieran suspendido el procedimiento de estos juicios, lo reanudaran. (Consejo de la Judicatura Federal, 2014, pág. 1)

Los medios de defensa presentados en contra de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR han utilizado el argumento principal que es que la limitación las deducciones cuando se efectúe un pago a los trabajadores cuando éste último represente un ingreso exento, es un gastos “**estrictamente indispensable**” para la operación de los contribuyentes.

El concepto de “**estrictamente indispensable**” ha sido sustentado y aceptado en los juicios presentados ante el poder judicial. Para fines de este estudio servirá como parte fundamental, para probar la hipótesis de esta investigación. A continuación se presenta una Tesis emitida por la Segunda Sala de Circuito del poder judicial.

“El carácter de indispensable de un gasto se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumpla en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; por lo que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo

*justifiquen, tal y como lo consideró la Suprema Corte de Justicia de la Nación” AMPARO EN REVISIÓN 100/2014 ADMINISTRATIVO QUEJOSO Y RECURRENTE: ***** MAGISTRADO PONENTE: GUILLERMO CUAUTLE VARGAS SECRETARIA: ILIANA FABRICIA CONTRERAS PERALES*

“Lo estrictamente indispensable no tiene una relación directa con la obtención de ingresos, sino con el cumplimiento del objeto de la sociedad de que se trate, ya que no es requisito sine qua non que para considerar un gasto estrictamente indispensable, éste siempre deba generar un ingreso al contribuyente. De manera dogmática, que “es de explorado derecho” que las sociedades mercantiles tienen como finalidad la especulación comercial y las ganancias o beneficios económicos y que, por tanto, las erogaciones que no producen esa ganancia no son estrictamente indispensables para esa finalidad, al margen del objeto social de la empresa.” (Segunda Sala de Circuito, 2004)

Un recurso indispensable para la operación de cualquier actividad con especulación comercial sin importar el objeto de la sociedad de que se trate, el “Recurso Humano” ó “Mano de Obra” es un elemento primordial y gasto estrictamente indispensable para el cumplimiento del objeto social de cualquier contribuyente al ser parte integrante del proceso productivo.

Continuando con el concepto de estrictamente indispensable, Reyna comenta lo siguiente:

“Hoy en día se han emitido sentencias favorables para los contribuyentes por parte del Juzgado Primero de Distrito así como el Juzgado del Segundo de Distrito, al considerar que las erogaciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR deben clasificarse como “deducciones estructurales”. Para efecto de adoptar tal conclusión, los juzgados de Distrito resolvieron que los gastos a que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, en relación con lo dispuesto por el artículo 93 del mismo ordenamiento, revisten la característica de “indispensables y necesarios para la obtención de los ingresos”, dado que se refieren a conceptos que en términos de los artículos 82 y 84 de la LFT, integran el salario entendido en su sentido amplio o a gastos de previsión social, los cuales el patrón está obligado a efectuar en favor del trabajador, ya sea en cumplimiento a un mandato legal expreso o bien, en virtud de un contrato individual, un contrato colectivo o un contrato-ley o incluso aquellos derivados de la costumbre. En ese sentido, esos juzgados señalaron que el pago de las prestaciones a que se refieren los artículos 28, fracción XXX y 93 de la LISR, al constituir erogaciones obligatorias y formalmente inevitables para el patrón, que afectan de manera negativa a su utilidad bruta y, por lo mismo, su capacidad contributiva, deben ser consideradas como “estructurales”, y por tanto, necesarias e indispensables, razón por la cual, no resulta válido que el legislador establezca restricciones en la deducción de las mismas”. (Reyna, 2014)

De lo comentado por Reyna se destaca que el juzgado segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región abordó someramente el tema de la libertad de configuración del legislador en el diseño del sistema tributario. En este sentido, ese Juzgado resolvió que aun cuando el legislador cuenta con libertad de configuración en el diseño del sistema tributario, esa libertad no es absoluta, sino que está

limitada por el respeto a los principios constitucionales, entre ellos, el de proporcionalidad tributaria. Derivado de lo anterior, dado que el artículo 28, fracción XXX de la LISR no respeta el principio de proporcionalidad tributaria, resulta inconstitucional, aun cuando el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en el diseño del sistema tributario.

Adicionalmente Reyna menciona que ambos juzgados de Distrito resolvieron que no resulta razonable lo manifestado en la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a la LISR, en cuanto señala que la restricción a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR, tiene por objeto restablecer la simetría fiscal, de tal manera que si las erogaciones a que se refiere tal artículo resultan exentas para los trabajadores, los patrones no puedan deducir la totalidad de la mismas. En este sentido, ambos juzgados señalaron que la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguna de las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. En este contexto, esos juzgados señalaron que la finalidad consistente en reducir la asimetría fiscal, no es objetiva ni constitucionalmente correcta o sustentable, toda vez que sólo constituye un principio de política tributaria que no aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma.

Por último, resulta necesario señalar que dicha sentencias no son definitivas, ya que las autoridades cuentan con la posibilidad de impugnar la resolución de referencia a través de un recurso de revisión, mismo que será resuelto en definitiva por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

9. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo general de la presente investigación es demostrar que la fracción XXX del artículo 28 de LISR viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo fracción IV del artículo 31 de la CPEUM que establece los lineamientos que todo precepto tributario debe cumplir y que delimitan las conductas del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo. Sabemos que es clara la necesidad para las finanzas públicas la recaudación, sin embargo dicha necesidad no debe estar por encima de los principios constitucionales

El principio de proporcionalidad se relaciona de manera directa con la capacidad económica que para fines tributarios es de suma importancia establecer claramente cuál es el hecho imponible de los impuestos para estar en posibilidad de analizar si el tributo cumple con el principio de proporcionalidad. En el caso del estudio de la fracción XXX del artículo 28 de LISR el hecho imponible es gravar la rentabilidad; en el entendido que la rentabilidad es el beneficio económico obtenido con los recursos necesarios para obtener un lucro. En conclusión la fracción XXX del artículo 28 de LISR al limitar las deducciones para determinar la base del impuesto (rentabilidad) no representa la capacidad real económica del contribuyente y por ende no cumple con el principio de proporcionalidad.

La importancia del principio de proporcionalidad es de tal grado y de tal magnitud que ha sido un precepto legal utilizado por el poder judicial para emitir sentencias resolutorias favorables a los contribuyentes, argumentando siempre razonamientos lógicos para regir una conducta entre el sujeto activo y el sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, buscando siempre el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios.

Es clara la necesidad y la urgencia del fisco federal por recabar mayores impuestos, tan es así que la fracción XXX del artículo 28 de la LISR obedece cien por ciento a la necesidad recaudatoria. Se observa que la presencia de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR es contraria al contenido del principio constitucional de proporcionalidad. No es posible que el Estado pretenda llevar a cabo el saneamiento de las finanzas públicas mediante la imposición o limitaciones de los conceptos de deducibilidad de los tributos.

Dentro de la iniciativa de decreto de la LISR que el Ejecutivo Federal presentó al Poder Legislativo, se destacan algunos conceptos y argumentos que sirvieron como base para la adición de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR como son:

- Mínimo vital que como se ha mencionado dentro de la investigación “derecho al mínimo vital” se encuentra enfocado básicamente a las personas físicas enmarcadas de manera individual, las cuales por derecho constitucional se debe garantizar que aquellas personas que perciben ingresos muy bajos, dichos ingresos deben ser suficientes para mantener una vida digna. Sin embargo por que establecer este razonamiento para sufragar la limitación de las deducciones cuando se remunera a los trabajadores. En estricto sentido no tiene absolutamente ninguna relación. Al contrario esta obligación de mantener un ingreso digno para los mexicanos es una obligación del Estado, sin embargo lo que hace el Estado es transferir estos costos al contribuyente que se encuentre en calidad de patrón y que simplemente remunere a trabajadores por cumplimiento de otras obligaciones laborales y que representar un gasto estrictamente indispensable para la operación.
- Gasto del erario público. Dentro de la investigación se muestra que el Ejecutivo Federal dentro de la exposición de motivos para la adición de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, hace mención de que los Ingresos de los trabajadores considerados exentos total o parcialmente por la Ley del ISR, generan un gasto fiscal al erario al convertirse en un medio de elusión fiscal. Es un comentario muy desatinado el definir como un medio de elusión fiscal a los ingresos Exentos total o parcialmente, el cual llama la atención si el Ejecutivo Federal tiene la certeza de que se puede llevar a cabo un delito fiscal como lo es la elusión fiscal al permitir ingresos exentos total o parcialmente, la pregunta es ¿por qué no simplemente quitar estos beneficios y redistribuir la riqueza a través de otros medios?, la solución que plantea es limitar la deducción al contribuyente que efectúe un pago a los trabajadores que represente un ingreso exento en su totalidad o parcialmente; sin embargo resulta cuestionable la solución que plantea a lo que menciona como elusión fiscal ya que simplemente traslada el costo que representa para el erario público al contribuyente que tiene la calidad de patrón y que simplemente remunera a los trabajadores por

cumplimiento de otras disposiciones Laborales. Sin solucionar de fondo lo que menciona como elusión fiscal.

En los medios de defensa presentados hasta el momento ante la violación al principio de proporcionalidad tributaria de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, los cuales han sido resueltos en los tribunales de circuito de manera favorable para los contribuyentes, basados en argumento de que el pago a los trabajadores es un elemento indispensable para la operación de cualquier actividad con especulación comercial y basado en el objeto de la sociedad de que se trate, el “Recurso Humano” ó “Mano de Obra” es un elemento primordial y gasto estrictamente indispensable para el cumplimiento del objeto social de cualquier contribuyente y por ser parte integrante del proceso productivo. Dichas erogaciones han sido catalogadas como “deducciones estructurales” por lo tanto revisten la característica de “indispensables y necesarios para la obtención de los ingresos”.

Por todo lo investigado en la presente tesina, se demuestra que la fracción XXX del artículo 28 de LISR ***viola el principio de proporcionalidad*** consagrado en el artículo fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

10. RECOMENDACIONES

El Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo deben obedecer a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM; se establece como principios tributarios; el principio de contribuir al gasto público, el principio de igualdad, el principio de legalidad y el principio de proporcionalidad. Es clara la necesidad por recabar mayores recursos para hacer frente a l gasto público, sin embargo dicha necesidad no debe estar por encima de los mandamientos constitucionales como es el caso de de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, la cual es un claro ejemplo de inconstitucionalidad al no respetarse el principio constitucional de proporcionalidad debido a que no obedece a la capacidad económica del contribuyente al limitar una deducción llamada estructural como es el caso de las remuneraciones pagadas a los trabajadores.

Utilizar mecanismos eficientes para ampliar de la base de patrón de contribuyentes, probablemente a través de los registros poblacionales.

Establecer un sistema de impuestos directos simple en los que los contribuyentes no requieran de personal especializado y estos recurso puedan ser utilizados en lo fines del negocio para hacer más eficiente su producción.

Eliminar disposiciones que prevén tratamientos preferenciales y fomentar a las empresas productivas para expandir fuerzas y poder exportas más productos mejorando la balanza comercial y permitiendo que el Producto Interno Bruto PIB se vea incrementado. Lo cual ayudará a los índices macroeconómicos para que las finanzas públicas mejoren.

11. FUENTES DE INFORMACIÓN

Academia de la Lengua Española. (1 de Octubre de 2014). *Diccionario de la Lengua Española, Edición 23a*. Recuperado el 03 de Mayo de 2015, de www.rae.es/recursos/diccionarios/drae.

Alanis, J. F. (2015). La Proporcionalidad y Equidad. *REvista IUS UNLA*(19), 1.

Alanis, J. F. (2015). La Proporcionalidad y Equidad. *Revista IUS UNLA*(19), 1.

Arrijoa, A. (1988). *Derecho Fiscal, Themis, 4a ed.,*. Recuperado el 14 de Mayo de 2015, de <file:///C:/Users/Nelly/Desktop/XML%20Provisionales/DERECHO%20FISCAL%20-%20ADOLFO%20ARRIOJA%20VIZCAINO%20FINAL.pdf>.

CJF. (28 de abril de 2014). *Circular STCCNO/02/2014*. Recuperado el 15 de Mayo de 2015, de <http://www.cjf.gob.mx/secretarias/secjacno/Documentos/CIRCULAR%20STCCNO-02-2014.pdf>

Congreso de la Unión. (1917). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México: Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada 27 de mayo de 2015.

Consejo de la Judicatura Federal. (24 de Abril de 2014). *Juzgados de circuito que conocerán de los amparos en contra de la LISR 2014*. Recuperado el 1 de Mayo de 2015, de <http://www.cjf.gob.mx/secretarias/secjacno/Documentos/CIRCULAR%20STCCNO-02-2014.pdf>.

De la Casa, F. (2012). Los principios de la capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de los tributos. *Crónica Tributaria*(NUM. 144/2012 (149-175)), 152-160. Recuperado el 10 de mayo de 2015

De la Garza, S. (2008). *Derecho Financiero*. (E. e. Porrúa, Ed.) Recuperado el 10 de mayo de 2015, de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/bonilla_c_f/capitulo1.pdf

Diccionario "Definición.De". (2014). Recuperado el Mayo de 1 de 2015

DOF. (30 de Noviembre de 2012). *Ley Federal del Trabajo, Ley Publicada en 1970, última reforma publicada DOF 30 de Noviembre de 2012*. Recuperado el 15 de Mayo de 2015

- Fernandez, A. (04 de Mayo de 2015). *El sistema de protección de los derechos humanos en materia tributaria*. Recuperado el 04 de Mayo de 2015, de <http://www.contadoresbc.org/component/k2/derechos-humanos-y-tributaci%C3%B3n>.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1984). *Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VII, primera edición, serie E Num 29*. Recuperado el 14 de Mayo de 2015, de <http://info5.juridicas.unam.mx/libros/3/1174/pl1174.htm>.
- Montes, R. (2011). *Principios Jurídicos*. Recuperado el 05 de Mayo de 2015, de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2011/pr/pr26.pdf>.
- Nueva LISR publicada en el DOF*. (11 de diciembre de 2013). Recuperado el 15 de febrero de 2015, de <https://www.google.com.mx/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=ley+del+isr+2015>.
- Presidencia de la República. (08 de Septiembre de 2013). *Iniciativa de decreto por la que se expide la LISR*. Recuperado el 06 de Abril de 2015, de http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf.
- Primer Tribunal Colegiado de Circuito. (1 de Mayo de 1995). *Tesis IV.2o./1Jurisprudencia en materia laboral de la Novena Época. La Subordinación es el elemento distintivo de la Relación Laboral*. Recuperado el 30 de abril de 2015, de <http://www.scjn>
- Reyna, L. (1 de Noviembre de 2014). *"Nuevas sentencias de amparo en contra del límite a la deducción de Iso pagos de nómina" pag 14*. (C. S. Lopez Asociados de Natera, Ed.) Recuperado el 28 de febrero de 2015, de http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20233.pdf.
- SCJN Tesis P.LXXVII/2010. (30 de Noviembre de 2010). *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIII, Novena época, Pleno*. (N. é. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIII, Ed.) Recuperado el 05 de Mayo de 2015, de <http://187.174.253.10/Biblionetica/diccionario/scjn2011/enero/162984.htm>.
- Segunda Sala de Circuito. (1 de Diciembre de 2004). *Tesis 2a. CIII/ 2014, Segunda Sala de Circuito, Tesis Aislada 179766 , Materia Administrativa, Novena Época pag565, "Término de Estrictamente Indispensables"*. (S. J. Federación, Ed.) Recuperado el 7 de Marzo de 2015

Segunda Sala. (1 de Junio de 2014). *Tesis 2a LV/2014(10a), Décima Época, Libro 7, Tomo I, pag 820, Tesis Aislada Constitucional 2006745*. (G. d. Federación, Ed.) Recuperado el 2015 de Marzo de 2015

Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. (1 de Mayo de 1995). *Jurisprudencia, Tesis IV.2°.J/1, Novena época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, pag 289*. Recuperado el 1 de Mayo de 2015, de <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDs2007/CDLaboral/pdf/3880.pdf>.

SHCP, SAT. (30 de Diciembre de 2013). *Resolución Miscelánea Fiscal para 2014*. Recuperado el 25 de Junio de 2015, de <http://bps.com.mx/images/pdf/20131230-Resolucion-Miscelanea-Fiscal-2014.pdf>.

Subsecretaria de empleo y productividad laboral. (1 de Mayo de 2015). *Evolución de indicadores laborales*. Recuperado el 30 de Mayo de 2015, de http://www.stps.gob.mx/bp/secciones/conoce/areas_atencion/areas_atencion/web/pdf/perfiles/perfil%20nacional.pdf.

Suprema Corte de Justicia de la Federación. (1 de Febrero de 2007). *www.scjn.gob.mx*. Recuperado el 09 de Mayo de 2015, de https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios_052.pdf

Tribunal Colegiado del Segundo Circuito. (1 de Febrero de 2007). *Tesis II. T.301 L, tomo XXV, Novena Época pags. 1848, Tesis Aislada en Materia Laboral*.

Zamora, T. A. (2011). *Enciclopedia virtual, eumed.net*. Recuperado el 5 de Abril de 2015, de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2011c/981/concepto%20de%20rentabilidad.html>.