



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE
PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES,
CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE.**

ANÁLISIS DE SENTENCIA

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta:

René Romero Soto

ÍNDICE

Introducción	4
Marco Teórico.....	5
Capítulo I	6
Análisis formal	6
1. Síntesis del problema	6
2. Ámbito procesal.....	7
2.1. Acciones judiciales	7
3. Análisis estructural	9
3.1. Resultandos.....	9
3.2. Considerandos	10
3.2.1. Pretensiones de las partes.....	11
3.2.1.1. De la quejosa en el Juicio de Amparo.....	11
3.2.1.1.1. Conceptos de violación	11
3.2.1.1.2. Argumentos de cada artículo.	12
3.2.1.1.3. Consideraciones de la sentencia recurrida.....	15
3.2.1.2. De las recurrentes en el Recurso de Revisión.....	19
3.2.1.2.1. De la Cámara de Senadores.....	19
3.2.1.2.2. Del C. Presidente de la república.....	20
4. Temas principales	25
4.1. Jurisprudencia del tema.	26
5. Principios constitucionales	27
Capítulo II	28
Análisis sustantivo	28
1. Examen general	28
2. Estudio particular.....	34
2.1. Considerando sexto	34
2.1.1. Potestad Tributaria y sus límites	34

2.1.2. Ponderación de Principios Constitucionales. (284)	44
2.1.2.1. Operatividad de Principios de Justicia Fiscal. (311)	49
2.1.2.2. Intensidad del escrutinio constitucional. (317)	50
2.1.3. Precisiones sobre gastos de protección social (Previsión y Seguridad) (339).....	51
2.1.4. Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social. (353)	53
2.2. Considerando séptimo	57
2.2.1. Artículo 27, fracción x, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	57
2.3. Considerando octavo	59
2.3.1. Artículo 28, fracción xxx, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	59
2.4. Considerando noveno	72
2.4.1. Artículo 25, fracción x, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	72
2.5. Considerando décimo	76
2.5.1. Artículo 25, fracción vi, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	76
2.6. Considerando décimo primero	82
2.6.1. Artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	82
Capítulo III	86
Conclusiones y Propuestas.....	86
1. Conclusiones.....	86
2. Posibles efectos de la sentencia.....	87
3. Propuestas.....	88
Bibliografía.....	89
Anexos.....	91

INTRODUCCIÓN

De manera frecuente, las disposiciones de nuestro sistema tributario son sujetas a escrutinio judicial.

Un procedimiento recurrente es analizar la constitucionalidad de las disposiciones que afectan el patrimonio de los gobernados, en atención al cumplimiento de la obligación de contribuir a sufragar los gastos públicos de la Federación, la Ciudad de México, los Estados y los Municipios de nuestro país.

Sabido es que, en materia de amparo, el examen de constitucionalidad se realiza, entre otros aspectos, en el marco de los principios constitucionales que regulan la actividad legislativa, en materia de contribuciones.

No obstante, el ejercicio académico enfocado al análisis de las sentencias que emiten nuestros Tribunales Federales, se torna necesario, por varios motivos; uno de ellos es saber cuáles son las bases teóricas, filosóficas o prácticas, en las que se apoya el Poder Judicial, a la hora de resolver controversias judiciales; otro es evaluar dichas razones; un objetivo adicional es exponer las inconsistencias de los razonamientos judiciales y, en la medida de lo posible, proponer cambios o medidas de corrección legislativa.

El presente análisis tiene como propósito examinar la sentencia que resuelve el Recurso de Revisión, en materia de Amparo, 1012/2014.

La importancia de esta sentencia consiste en lo trascendente de la decisión que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó, en relación a la deducibilidad de algunos conceptos que afectan la determinación de la base, del impuesto sobre la renta, a cargo de los contribuyentes del Título II, de la Ley correspondiente a la contribución referida: las personas morales.

Ahora bien, de manera preliminar al estudio, es conveniente preguntar ¿Qué se analiza en una sentencia?

Existen diversas opiniones al respecto. Se analiza la forma en que los juzgadores redactan sus resoluciones, los métodos de interpretación jurídica aplicables o aplicados, la estructura de los argumentos, en fin, una sentencia puede ser analizada desde muy diversos puntos de vista.

Dentro de todas las posibles formas en que puede ser analizada una sentencia, un método básico es aquel que divide la misma en aspectos formales y sustantivos. Así, el análisis se divide en dos partes principales.

En la primera parte se examinan los aspectos formales de la sentencia y se describen los temas principales que derivaron de la sentencia misma.

En la segunda parte se analiza el aspecto sustantivo de la sentencia: los argumentos que apoyan la resolución.

En un tercer capítulo, se exponen las conclusiones del examen y se realiza una serie de sugerencias, en relación a la forma de analizar una sentencia; así como varias propuestas de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el tema resuelto en la sentencia examinada.

MARCO TEÓRICO

El *Análisis de Sentencia*, que se presenta en este trabajo, se realiza en el marco de la corriente filosófico-jurídica del Postpositivismo y de la Teoría de la Argumentación Jurídica, con apoyo en la Teoría General de las Obligaciones Jurídicas, así como en la Teoría General de las Contribuciones y la Lógica Formal.

CAPÍTULO I

Análisis Formal

1. Síntesis del problema

Mediante la sentencia que se examina en el presente trabajo, se resolvió el Recurso de Revisión, en materia de Amparo, identificado con el número 1012/2014, interpuesto por el C. Presidente de la República y por la Cámara de Senadores, a través de sus respectivos delegados, en contra de la sentencia de Amparo de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, dictada por el titular del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en Acapulco, Guerrero

En la sentencia de Amparo, fundamentalmente, se resolvió:

ÚNICO. *La Justicia de la Unión **ampara y protege** a *****, a través de su representante legal *****, contra los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en dos mil catorce, por los motivos expuestos en los considerandos quinto, sexto y séptimo, para los efectos precisados en el considerando octavo de la presente sentencia.*

Por su parte, en la sentencia del Recurso de Revisión, se resolvió:

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. *La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a *****, contra los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, primer párrafo, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.*

TERCERO. *La Justicia de la Unión **ampara y protege** a *****, contra los artículos 27, fracción XI; y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, para los efectos precisados en el último considerando de esta ejecutoria.*

La discrepancia, en las sentencias es la siguiente:

Mientras que el Juez de Amparo, concedió amparo en contra de los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, párrafo primero y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación **no** concedió amparo en contra los mismos artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, primer párrafo, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

La coincidencia, en las sentencias es la siguiente:

Tanto el Juez de Amparo, como Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concedieron amparo en contra de los artículos 27, fracción XI, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

La discrepancia, o coincidencia, en la concesión de amparo y protección de la Justicia de la Unión es un problema accesorio.

El problema principal es conocer y examinar las razones que llevaron a los juzgadores a resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

2. Ámbito procesal

2.1. Acciones judiciales

Las acciones judiciales, que motivaron la interposición del Recurso de Revisión, son las siguientes:

- a) Con fecha catorce de febrero de dos mil catorce, la persona moral, denominada Akalán, S.A. de C.V., presentó escrito de demanda en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Mérida, Yucatán, promoviendo juicio de Amparo Indirecto en contra del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por las Cámaras de Diputados y

Senadores, y en contra del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en su calidad de autoridades responsables.

- b) De la demanda de amparo conoció el Juez Tercero de Distrito en el Estado de Yucatán, con residencia en Mérida, quien en auto de dieciocho de febrero de dos mil catorce ordenó su registro y en proveído de veintiocho de febrero de dos mil catorce, admitió a trámite la demanda, celebrándose la audiencia constitucional correspondiente, el veintisiete de junio de dos mil catorce.
- c) En atención a la circular CAR 3/CCNO/2014, de veinticuatro de abril de dos mil catorce, del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el Juez Tercero de Distrito en Yucatán, con residencia en Mérida, mediante oficio V 29640, de veintisiete de junio de dos mil catorce, remitió el expediente al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en Acapulco, Guerrero, para el dictado de la sentencia definitiva
- d) Con fecha ocho de agosto de dos mil catorce, el titular del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en Acapulco, Guerrero, dictó la sentencia correspondiente a la demanda de amparo, interpuesta por Akalán, S.A. de C.V., en su carácter de quejosa, en contra del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, y en contra del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en su calidad de autoridades responsables.
- e) En contra de la sentencia de Amparo, de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, dictada por el titular del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en Acapulco, Guerrero, el miércoles tres de septiembre de dos mil catorce, el delegado de la Cámara de Senadores interpuso, en tiempo y forma, en la Oficialía de Partes del Juzgado Tercero de Distrito, residente en Mérida, Yucatán, el escrito que contenía el Recurso de Revisión, en materia de Amparo.

- f) De igual forma, en contra de la sentencia de Amparo, de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, dictada por el titular del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en Acapulco, Guerrero, el lunes ocho de septiembre de dos mil catorce, el delegado del C. Presidente de la República interpuso, en tiempo y forma, en la Oficialía de Partes del Juzgado Tercero de Distrito, residente en Mérida, Yucatán, el escrito que contenía el Recurso de Revisión, en materia de Amparo.
- g) Por acuerdo de doce de diciembre del dos mil catorce y en términos del Acuerdo General 6/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Juez Tercero de Distrito, residente en Mérida, Yucatán ordenó la remisión de los escritos de expresión de agravios, la copia correspondiente al Ministerio Público y el original del expediente directamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- h) Mediante escrito de seis de enero de dos mil quince, el C. Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó formar y registrar el asunto con el número 1012/2014, el cual fue asignado al Ministro Eduardo Medina Mora Icaza.

3. Análisis estructural

3.1. RESULTANDOS

En el Capítulo de RESULTANDOS, de la sentencia que se examina, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza las siguientes precisiones:

En el RESULTANDO **PRIMERO** indica quién es la Quejosa y las Autoridades Responsables, y hace una breve descripción de los Actos Reclamados, en el Juicio de Amparo.

En el RESULTANDO **SEGUNDO** menciona quién fue el Juez del conocimiento en el juicio de amparo, y expone la justificación de la competencia del Juez que dictó la sentencia definitiva, describiendo el contenido del punto resolutive en el que se concedió amparo y protección a la Quejosa.

En el RESULTANDO **TERCERO** señala que las autoridades responsables interpusieron recurso de revisión contra el fallo constitucional, ante el Juez del conocimiento, y sintetiza la justificación de la orden del Juez del conocimiento de remitir los escritos de expresión de agravios, la copia correspondiente al Ministerio Público y el original del expediente directamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El RESULTANDO **CUARTO** se refiere al registro de los recursos, a los cuales les fue asignado el número 1012/2014.

En el RESULTANDO **QUINTO** se indica que el expediente 1012/2014 se asignó al Ministro Eduardo Medina Mora I. para la elaboración del proyecto respectivo.

El RESULTANDO **SEXTO** se informa sobre la publicación de la versión pública del proyecto de sentencia con el que se propuso resolver el expediente 1012/2014.

3.2. CONSIDERANDOS

En el capítulo de Considerandos, de la sentencia que se examina, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresa lo siguiente:

En el CONSIDERANDO **PRIMERO**, fundamenta y justifica, formal y materialmente, su competencia.

En el CONSIDERANDO **SEGUNDO**:

- a) Justifica la procedencia formal de los recursos de revisión.
- b) Reconoce la capacidad y el derecho de los promoventes para interponer los medios de defensa mencionados.

En el CONSIDERANDO **TERCERO**, reconoce que los recursos de revisión se hicieron valer en forma oportuna, habiéndose presentado dentro del plazo que establece el artículo 86, primer párrafo, de la Ley de Amparo en vigor.

En el CONSIDERANDO **CUARTO**, sintetiza:

- I. Los conceptos de violación de la demanda de amparo.
- II. Las consideraciones del Juez de Distrito.

III. Los agravios de las autoridades responsables.

En el CONSIDERANDO **QUINTO**, resuelve sobre los argumentos que hacen valer los recurrentes en relación con las causales de improcedencia:

- I. Estudio del argumento en el cual se aduce que no es aplicable al caso concreto la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, citada en la sentencia recurrida para reconocer interés jurídico a la quejosa.
- II. Falta de interés jurídico para reclamar el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

En relación con las causales de improcedencia en cita, La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no advirtió que se actualizara alguna de ellas o alguna diversa a las analizadas por el Juez de Distrito.

3.2.1. Pretensiones de las partes

Con el propósito de conocer las causas del juicio de amparo y la causa de las consecuentes acciones judiciales, es necesario exponer, de manera sintética, las principales razones que estructuran cada uno de los conceptos de violación presentados en el juicio de referencia, así como las consideraciones del Juez de Amparo, en la sentencia recurrida; de la misma manera, se presentan los razonamientos fundamentales que justifican los Agravios, contenidos en los recursos de revisión, interpuestos por las autoridades responsables.

3.2.1.1. De la Quejosa en el Juicio de Amparo.

3.2.1.1.1. Conceptos de violación

En el concepto de violación, marcado como **Primero**, la quejosa argumenta que el nuevo sistema de tributación del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, porque:

- a) Transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

- b) Las deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta no fueron adecuadamente establecidas por el legislador.
- c) No se mide, en forma real, la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto.

Para justificar estos argumentos preliminares, la quejosa expone las siguientes razones:

- a) El ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso.
- b) La base del impuesto es la ganancia que modifica, positivamente, el patrimonio del contribuyente.
- c) Las deducciones vinculadas a la utilidad se entienden como costo de producción del ingreso.
- d) Un desembolso es deducible si está íntima y causalmente relacionado con la intención de producir ingreso.
- e) Los impuestos directos deben atender a la capacidad económica del contribuyente, para salvaguardar el principio de proporcionalidad tributaria.

3.2.1.1.2. Argumentos de cada artículo.

Adicionalmente, la parte quejosa realiza un análisis específico de las violaciones a cada uno de los dispositivos legales impugnados en el juicio de amparo, argumentando lo siguiente:

En la Ley del Impuesto sobre la Renta:

- a) Se establecen deducciones autorizadas (artículo 25)
- b) Los requisitos de las deducciones (artículo 27)
- c) Los conceptos no deducibles (artículo 28).

El artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- a) No se permite la total deducción de los pagos que se consideren ingresos exentos para el trabajador.

- b) Propicia la cuantificación de un gravamen ajeno a la verdadera capacidad contributiva del causante.
- c) Los pagos referidos constituyen un ingreso para los trabajadores que el Estado ha decidido exentar en ejercicio de su potestad y ello no debe causar perjuicio alguno al patrón que efectúa esos pagos.
- d) La condición de ingresos exentos para el trabajador, es un factor externo al patrón que le impide disminuir dichos pagos al calcular la base del gravamen, afectando así su capacidad contributiva.
- e) Las razones del Ejecutivo Federal para realizar la limitación de la deducción de pagos efectuados por los patrones que resulten en ingresos exentos para los trabajadores es la eliminación de asimetrías fiscales y la desaparición del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- f) Las asimetrías fiscales han sido ocasionadas por el propio Estado y la desaparición del Impuesto Empresarial a Tasa Única es una decisión ajena al contribuyente del Impuesto sobre la Renta, y no puede ser una justificación válida para violentar la proporcionalidad tributaria en este último gravamen.

El artículo 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria por las siguientes razones:

- a) En el citado dispositivo se prohíbe la deducción de las aportaciones de seguridad social pagadas por los patrones que son a cargo de los trabajadores.
- b) Se obliga a tributar conforme a una capacidad contributiva distinta a la real.
- c) No obsta que las cuotas obreras pagadas por los patrones tengan el carácter de contribuciones, pues se trata de una erogación indispensable para generar los ingresos gravados por el Impuesto sobre la Renta.
- d) Debe permitirse a los patrones deducir las aportaciones de seguridad social, que son a cargo de los empleados, pagadas por los patrones.

El artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria.

- a) Al prever que los requisitos de los gastos de previsión social deban ser generales y se tome en cuenta que haya trabajadores sindicalizados y no sindicalizados.
- b) Al no ser justificable que se exija que las erogaciones respectivas deban realizarse en determinados montos, inclusive a favor de determinado grupo de trabajadores, para reconocer como deducible un gasto necesario para la obtención de los ingresos gravados.
- c) Porque provoca un trato diferenciado, injustificado entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, violando el principio de equidad tributaria.

El **artículo 25, fracción X**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- a) Establece que no serán deducibles, en su totalidad, las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la ley reclamada.
- b) Limita injustificadamente la deducción de erogaciones, necesarias e indispensables para generar los ingresos del causante.

El **artículo 39, último párrafo**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque:

- a) Se prohíbe dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.
- b) Se impide reconocer los efectos de la inflación en los rubros señalados, lo que repercute en la determinación de una deducción, afectándose la capacidad contributiva del causante.

En el concepto de violación, marcado como **Segundo**, la quejosa argumenta que las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan el principio de equidad tributaria, porque:

- a) Generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas.
- b) Al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, al tratar como iguales a personas en distinta situación.

En el concepto de violación, marcado como **Tercero**, la quejosa argumenta que los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque:

- a) Tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución.
- b) Se recurre a disposiciones de inferior categoría, las cuales, no son más que una confirmación de que se violan los principios mencionados.

En el concepto de violación, marcado como **Cuarto**, la quejosa argumenta que los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan el principio de **rectoría económica del Estado** contenido en el artículo 25 de la Constitución, porque:

- a) No cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares.
- b) Las normas impugnadas no generan las condiciones propicias para el desenvolvimiento del sector privado ni para que éste contribuya al desarrollo económico nacional.

3.2.1.1.3. Consideraciones de la sentencia recurrida.

En la sentencia, mediante la que se resuelven los conceptos de violación, del juicio de amparo referido en los puntos anteriores, el Juez de Distrito emitió las consideraciones siguientes:

Considerando segundo: Precisión de los actos reclamados. La aprobación, expedición y promulgación de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Considerando tercero: Certeza o inexistencia de los actos reclamados. Los actos son ciertos.

Considerando cuarto: Estudio de las causas de improcedencia, hechas valer por las autoridades responsables, en el juicio de amparo.

- a) Es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo.
- b) Se desestima la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el artículo 77, ambos de la Ley de Amparo.
- c) Es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el artículo 107, fracción I, ambos de la Ley de Amparo.

Considerando quinto: Estudio de fondo.

Análisis del **artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

- a) Los gastos a que hace referencia ese precepto, son estrictamente indispensables y deben ser reconocidos como una deducción estructural, para determinar la base gravable.
- b) Al no permitir la deducción al 100% de gastos necesarios e indispensables, la medida resulta desproporcional, porque a través de ella se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes.
- c) La eliminación de asimetrías fiscales no debe realizarse incorporando un elemento ajeno a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, como es el hecho de que los pagos respectivos sean considerados ingresos exentos para los trabajadores.
- d) A partir de lo anterior, se observa que la limitación de la deducibilidad de las erogaciones estrictamente indispensables a las que se refiere el artículo 28,

fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Considerando sexto: Estudio de fondo.

Análisis del **artículo 25, fracciones VI y X, en relación con el 28, fracción I, y del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

- a) Los gastos a que hacen referencia esos preceptos, que comparten la naturaleza de la previsión social, son estrictamente indispensables y deben ser reconocidos como deducciones estructurales, por lo que deben ser tomados en consideración para determinar la base gravable.
- b) Los artículos analizados tienen como finalidad: a) Recuperar el potencial recaudatorio del impuesto, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo; b) Recuperar el principio de simetría fiscal, a través de la restricción de la deducción; c) Evitar la erosión de la base tributaria en el Impuesto sobre la Renta empresarial y procurar su simetría; y d) Restablecer la simetría fiscal del impuesto. Sin embargo, las medidas resultan desproporcionales, porque a través de ellas se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes.
- c) El artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, es idéntico al artículo 31, fracción XII, de esa ley vigente hasta dos mil trece, por lo que en el caso es aplicable lo sustentado por el Pleno de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 41/2005, en torno a este último precepto, respecto de la constitucionalidad de aquél.
- d) Se concluye que el artículo 25, fracciones VI y X, en relación con el 28, fracción I, y el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan el principio de proporcionalidad tributaria.

Considerando séptimo: Estudio de fondo.

Análisis del **artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

- a) En torno al sistema de deducción del costo de lo vendido, dicho esquema implica que las personas morales deduzcan los costos hasta que enajenen los bienes respectivos, momento en el cual se perciben los ingresos derivados de las erogaciones efectuadas para conformar dicho costo.
- b) Se observa que la prohibición contenida en el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce, viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque al impedir que se reconozcan los efectos de la inflación en el costo de lo vendido, no se toma en cuenta que el solo paso del tiempo afecta dicho costo de ventas.
- c) Lo anterior, se traduce en que se determinará una base gravable que no corresponde a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pues faltaría considerar los efectos inflacionarios en el costo de ventas. A mayor abundamiento, con el ajuste anual por inflación, el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales disminuyéndolos, provocando con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales.

Considerando octavo: Efectos del amparo. Se concedió la protección constitucional para los efectos siguientes:

- a) No se le aplique el artículo 25, fracción VI, en relación con el artículo 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce, sólo para el efecto de que se le permita deducir en su totalidad las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas en su carácter de patrón.
- b) No se le apliquen los artículos 25, fracción X, 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, y se le permita la deducción en su totalidad de los conceptos que en dichos preceptos se contienen, no obstante que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores o se trate de previsión social.

- c) No se le aplique el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, y se le permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido.

3.2.1.2. De las Recurrentes en el Recurso de Revisión.

3.2.1.2.1. De la Cámara de Senadores.

Agravio Primero. La sentencia recurrida es ilegal¹, porque:

- a) Parte de la premisa errónea de que los pagos efectuados por el patrón por concepto de cuotas al IMSS, pero que corresponden a los trabajadores, son erogaciones estrictamente indispensables para llevar a cabo la actividad de la empresa.
- b) Dichos pagos son aportaciones de seguridad social que corresponde cubrir a la parte trabajadora en calidad de contribuciones, de manera que no son obligatorios para el patrón.
- c) Debe observarse que la parte que corresponde pagar al patrón de manera obligatoria, sí es un gasto estrictamente indispensable y, por ende, se prevé como un concepto totalmente deducible en términos del artículo 25, fracción VI, de la ley reclamada.

Agravio Segundo. El estudio de proporcionalidad realizado por el Juez de Distrito es ilegal, porque:

- a) Determina que el pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social que corresponde efectuar originalmente a los trabajadores, es un gasto estrictamente indispensable para el patrón.
- b) El patrón no está obligado a soportar dicha carga, por lo cual no es un gasto estrictamente indispensable.
- c) El legislador tiene amplias facultades para establecer restricciones a los gastos que no son estrictamente indispensables.

¹ Es de observar que la sentencia emitida por el Juez de Amparo no es ilegal, porque, en el juicio de amparo no se impugnaron, ni se resolvieron, cuestiones de legalidad. Las impugnaciones, y la correspondiente resolución, se refieren a violaciones constitucionales, por lo que la sentencia debía ser calificada de inconstitucional.

Agravio Tercero. La constitucionalidad de los preceptos reclamados se sustenta en:

- a) El principio de simetría fiscal.
- b) Evitar el debilitamiento de la recaudación del Impuesto sobre la Renta, al eliminarse el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
- c) Ampliar la base gravable del Impuesto sobre la Renta.
- d) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales.

3.2.1.2.2. Del C. Presidente de la República.

Agravio Primero. Se actualiza la causa de improcedencia contenida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque la quejosa no tiene interés jurídico para reclamar el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Agravio Segundo. Es inaplicable la jurisprudencia 1a./J.65/2007, citada en la sentencia recurrida para reconocer interés jurídico a la quejosa para impugnar todas las normas reclamadas.

Agravio Tercero. El *A quo* emitió un razonamiento erróneo en torno a lo que son los gastos estrictamente indispensables, Para efectos fiscales, no todas las prestaciones tienen la característica de ser indispensables.

Que los patrones puedan deducir prestaciones otorgadas a los trabajadores no significa que las prestaciones, que para los trabajadores sean ingresos exentos, deban identificarse como gastos estrictamente indispensables.

Los gastos estrictamente indispensables son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa.

Los salarios, y demás prestaciones otorgadas a los trabajadores, no se identifican con los gastos estrictamente indispensables.

Agravio Cuarto. Contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, la jurisprudencia P./J. 130/2006, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003)", no es aplicable en el caso concreto.

Agravio Quinto. El Juez debió aplicar por analogía la jurisprudencia P./J. 35/2014, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)"

Agravio Sexto. No puede aceptarse la deducibilidad total de las erogaciones a que se refieren los preceptos reclamados como si se tratara de figuras sobre las cuales el legislador no tuviera ninguna posibilidad de limitarlas.

Agravio Séptimo. El Juez resuelve que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, no permite efectuar una deducción lícita. Sin embargo, dicho precepto no prohíbe la deducción, sólo la limita.

Agravio Octavo. El Juez analiza aisladamente la limitante a la deducción contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, omitiendo efectuar un estudio integral del impuesto, no observando que la ley permite realizar otro tipo de minoraciones a efecto de atemperar la carga tributaria.

Si bien existe una limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, aquélla no debe ser analizada aisladamente, sino de manera conjunta con otras partidas que permiten disminuir la utilidad fiscal, con todo lo cual se reconoce la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

Agravio Noveno. El estudio de proporcionalidad realizado por el Juez es incorrecto, en atención a que lo realiza sobre una falsa apreciación de lo que son

los gastos estrictamente indispensables. El carácter de indispensabilidad se encuentra vinculado a la consecución del objeto social de la empresa.

Agravio Décimo. La sentencia recurrida es ilegal, porque en ella no se hace un adecuado test de proporcionalidad y razonabilidad de la medida establecida en los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Agravio Décimo Primero. La sentencia recurrida considera de manera errónea que la constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, se sustenta sólo en el principio de simetría fiscal.

Agravio Décimo Segundo. La sentencia recurrida es ilegal, pues contrario a lo señalado en esa resolución, las limitantes a las deducciones contenidas en los artículos 25, fracción X, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, no desincentivan el otorgamiento de prestaciones exentas para los trabajadores.

Agravio Décimo Tercero. Al conceder el amparo contra los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, y 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, el Juez pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal es flexible o laxo, sin considerar que el legislador cuenta con una amplia libertad para configurar el sistema tributario.

Agravio Décimo Cuarto. La sentencia recurrida es ilegal, porque para conceder el amparo contra el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, omitió analizar los elementos fácticos que llevaron a establecer la reforma a ese precepto, la cual busca fortalecer la seguridad social a través de la creación del seguro de desempleo y de la pensión universal.

Agravio Décimo Quinto. La sentencia recurrida es ilegal en cuanto declara la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, al considerar que en la exposición de motivos no se contienen las razones que tuvo en cuenta el legislador para sustentar el parámetro relativo a considerar a los trabajadores sindicalizados y los no sindicalizados para determinar cuándo los pagos de previsión social se otorgan de manera general.

Agravio Décimo Sexto. El Juez analizó incorrectamente el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, pues pasó por alto que la limitante a la deducción ahí prevista, relativa a las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad, tales aportaciones son adicionales a las que obliga pagar la ley, perdiendo de vista también que en términos de la fracción VI de dicho precepto, ya se permite la deducción de las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Agravio Décimo Séptimo. La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, señaló que las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad, forman parte del salario del trabajador, sin tomar en cuenta que el artículo 27, fracciones III y VIII, de la Ley del Seguro Social, establece que se excluyen como integrantes del salario: a) Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; y b) Las cantidades aportadas para fines sociales, como lo son las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva.

Agravio Décimo Octavo. La sentencia recurrida es ilegal, porque al declarar inconstitucionales los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las cuotas pagadas por el patrón a cargo de los trabajadores, constituyen gastos necesarios e indispensables que deben ser deducibles, siendo que la naturaleza de esas cuotas es la de una contribución, pues se trata de aportaciones de seguridad social cuyo sujeto pasivo son los trabajadores.

Agravio Décimo Noveno. La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo hace bajo los mismos elementos de análisis utilizados para el artículo 28, fracción XXX, de dicha ley, sin tomar en cuenta que los motivos de la existencia de cada una de esas normas es distinto.

Agravio Vigésimo. La sentencia recurrida es ilegal, porque considera que el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, incumple con el principio de proporcionalidad (razonabilidad), pasando por alto que el análisis realizado en torno a dicho precepto es ocioso, dado que regula una erogación que no es estructural.

Agravio Vigésimo Primero. La sentencia recurrida es ilegal, porque en relación con el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece efectos del amparo que no se pueden concretar de manera inmediata, por lo que contraviene el artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo.

Agravio Vigésimo Segundo. La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, se apoyó en las jurisprudencias 1a./J. 126/2007 y 1a./J. 127/2007, siendo que estas últimas no resultan aplicables en la especie, porque se refieren al diverso artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Agravio Vigésimo Tercero. La sentencia recurrida es ilegal, porque contrariamente a lo resuelto, el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no reconocer el efecto inflacionario en la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

4. Temas principales

Los temas principales, que derivaron de la sentencia analizada en el presente trabajo, se reflejan en las siguientes voces de jurisprudencia:

- A. RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN XI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE DEL 1 DE ENERO DE 2014 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015.
- B. RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO.
- C. RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS APORTACIONES EFECTUADAS PARA LA CREACIÓN O INCREMENTO DE RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIÓN O JUBILACIÓN DEL PERSONAL, COMPLEMENTARIAS A LAS QUE ESTABLECE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, Y DE PRIMAS DE ANTIGÜEDAD CONSTITUIDAS EN TÉRMINOS DE LA PROPIA LEY FISCAL ALUDIDA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- D. RENTA. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN XI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE DEL 1 DE ENERO DE 2014 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.
- E. RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- F. RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A

LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

- G. RENTA. EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN.
- H. RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE.
- I. RENTA. LA REGLA I.3.3.1.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2013, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.
- J. RENTA. LOS ARTÍCULOS 25, FRACCIÓN VI, Y 28, FRACCIÓN I, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL PAGADAS POR EL PATRÓN CUYA OBLIGACIÓN DE PAGO CORRESPONDE INICIALMENTE AL TRABAJADOR CON SU SALARIO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

4.1. Jurisprudencia del tema.

En relación con el tema correspondiente al presente *Análisis de Sentencia*, derivó la tesis de jurisprudencia 2a./J. 187/2016 (10a.), con número de registro 2013227, de la Décima Época emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, de diciembre de 2016, Tomo I, página 689, correspondiente a la materia Administrativa, con la voz:

RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE. El artículo 36 de la Ley del Seguro Social indica que corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota

señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo. Así, con fundamento en el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo y, por tanto, corresponda al patrón pagar íntegramente la cuota, se actualiza el supuesto de deducibilidad contemplado en el artículo últimamente referido, pues el pago que se realiza no constituye una sustitución en la obligación primigenia de pago, sino que por disposición de la propia Ley del Seguro Social la cuota se constituye a cargo del patrón y, por ende, resulta deducible.

5. Principios Constitucionales

Los principios constitucionales que se encuentran en cuestión son, fundamentalmente:

- 1.- El principio de proporcionalidad tributaria.
- 2.- El principio de capacidad contributiva.
- 3.- El principio de legalidad tributaria.
- 4.- El principio de equidad tributaria.

CAPÍTULO II

Análisis sustantivo

1. Examen general

El aspecto formal ya se ha examinado en el primer capítulo de este trabajo. De manera condensada, se puede decir que se examinó cómo está estructurada la sentencia: Resultandos, Considerandos y Puntos Resolutivos; de igual forma se estableció quiénes son las partes involucradas en cada etapa procesal, así como la capacidad jurídica de cada una de ellas; se describió la litis planteada en cada fase procesal y las diferentes instancias que fueron necesarias para resolver la litis referida; también se hizo mención al aspecto competencial de los juzgadores que intervinieron en cada instancia, exponiendo, de forma sucinta, los argumentos de cada una de las partes y de los juzgadores, contenidos en los diferentes medios de defensa interpuestos y en las sentencias correspondientes. Este último segmento, corresponde a la otra parte de una sentencia: la parte sustantiva... los argumentos de los juzgadores.

En la parte sustantiva no se analiza la forma o estructura del argumento, lo cual no implica que esta característica no sea analizable. No obstante, la parte sustantiva de una sentencia es definida por sus argumentos y el contenido de los mismos; en tal caso, lo que se analiza son las razones y/o los motivos en que apoyan sus decisiones quienes están encargados de resolver los conflictos judiciales; en otras palabras, se analiza la aplicación judicial de derecho.

A fin de que el derecho pueda llevar a cabo las funciones y fines que se propone, parece claro que una condición necesaria es que sus normas sean cumplidas. De poco sirve dictar normas si después éstas carecen de eficacia y sus destinatarios no las tienen en cuenta para guiar su conducta. A su vez, una condición importante para que el derecho sea eficaz es la posibilidad de determinación de su contenido; es decir, de saber qué es lo que jurídicamente se requiere en cada caso. Si no es posible saber qué establece el derecho, cuál es la respuesta jurídica correcta para la situación que nos

ocupa, no es posible hablar de «cumplimiento» u «obediencia» del derecho, ni tampoco dirigir nuestra conducta conforme a éste.

La idea de aplicar el derecho está también estrechamente relacionada con este aspecto. Usualmente reservamos la etiqueta «Aplicación del derecho» a ciertos actos que llevan a cabo ciertas autoridades pública (jueces y funcionarios, principalmente), en los que éstas toman decisiones basadas en normas jurídicas (y que normalmente cuentan además con el respaldo de la coacción pública institucionalizada propia del Estado). Con todo, tanto en los actos de aplicación de las autoridades como en el simple seguimiento de las normas como individuos, es necesario poder determinar el contenido del derecho; aquello que jurídicamente corresponde hacer. Una decisión de una autoridad tan sólo estará *justificada* si es «conforme a derecho», esto es, si coincide con lo que el derecho establece, o al menos no resulta incompatible con éste o contraria al sistema jurídico.

La justificación de las decisiones de las autoridades públicas es un aspecto de gran importancia, hasta el punto de que en un gran número de ellas no basta simplemente con que, efectivamente, la decisión sea correcta (conforme a derecho), sino que además se exige que haya por parte del órgano una actividad de argumentación mediante la que se justifique la corrección de la decisión tomada. El caso más claro es el de las sentencias judiciales.²

Lo anterior permite definir el hilo conductor del análisis de la sentencia: el examen de las razones y motivos que justifican la decisión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el recurso de revisión, en amparo, 1012/2014.

En principio, es factible afirmar, de modo general, que la sentencia se encuadra en la corriente jurídico-filosófica del postpositivismo, la cual, brevemente,

² Martínez Zorrilla, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Madrid, Marcial Pons 2010, Pág. 25-26

se explica con los siguientes esquemas conceptuales básicos, presentados por el profesor Josep Aguiló Regla.³

1. Para dar cuenta de la estructura de un sistema jurídico hay que considerar que, además de reglas, hay principios jurídicos. Es decir, hay normas que establecen una solución normativa (dicen lo que debe ser) pero no definen un caso (no indican cuándo son aplicables esas soluciones normativas). Los principios, así entendidos, dotan de sentido a las reglas. Permiten verlas, por un lado, como instrumentos para la protección y promoción de ciertos bienes (valores) jurídicos y, por otro, como resultados de un «balance, ponderación o compromiso» entre principios para el caso (genérico) que ellas regulan. Guiar la conducta mediante principios y/o aplicar principios, al tratarse de normas abiertas, exige siempre deliberación práctica por parte de los sujetos normativos, de los destinatarios.
2. Entre las normas de un sistema jurídico no sólo se dan relaciones lógicas de deducibilidad. Además de a la noción lógica de consistencia normativa (posibilidad de cumplimiento simultáneo), se recurre a la idea de coherencia valorativa. Diversas normas son valorativamente coherentes entre sí cuando presentan una unidad de sentido y/o de propósitos prácticos; y son incoherentes, cuando esa unidad no se da. A diferencia de la consistencia, que es una cuestión de todo o nada, la coherencia es una cuestión de grado. La consecuencia más importante de la toma en consideración de estos dos tipos de relaciones entre normas es que puede ocurrir que el ámbito justificado de aplicación de una regla no coincida con el ámbito de aplicación descrito por la propia regla. En este sentido, las reglas pueden resultar sobreincluyentes o infraincluyentes cuando hay un desajuste entre el ámbito de aplicación descrito por la regla y el ámbito justificado de aplicación de la regla. Los conflictos entre principios, a diferencia de lo que ocurre con las reglas, no se resuelven por exclusión, sino mediante ponderación.

³ Aguiló Regla Josep. *Positivismo y Postpositivismo. Dos paradigmas jurídicos en pocas palabras*, Alicante, DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, 30 (2007), Pág. 665-675, consultado 01 de septiembre de 2017 https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13160/1/DOXA_30_55.pdf

3. En el Derecho hay reglas y, en consecuencia, hay razonamientos subsuntivos. Pero también hay principios; y guiarse por o aplicar principios exige un tipo de razonamiento, la ponderación, que es distinto del razonamiento subsuntivo, por cuanto desemboca en la formulación de una regla que permita resolver el caso. Ahora bien, lo realmente significativo no es que existan estas dos operaciones o que se haya producido un incremento cuantitativo de las ponderaciones en la aplicación del Derecho. Lo que supone un cambio fundamental es la consideración de que la ponderación de principios es una operación más básica que la subsunción. Las reglas no se entienden ya como meras manifestaciones de voluntad de la autoridad que las ha dictado, sino como el resultado de una ponderación de los principios relevantes llevada a cabo por dicha autoridad. Ello supone que la dimensión valorativa y justificativa del Derecho adquiere una relevancia fundamental. El cambio central está, por tanto, en la consideración de que ser leal a las reglas no es serlo sólo a su expresión (porque no son sólo manifestaciones de voluntad), sino a sus razones subyacentes, al balance de principios que pretenden reflejar, a sus propósitos protectores y/o promocionales de derechos. La lealtad a las reglas, y a su expresión, es un componente de la lealtad al Derecho, pero éste no está compuesto sólo por reglas, también hay principios.
4. No hay una separación tajante entre razonamiento político o moral y razonamiento jurídico. El razonamiento político del legislador se juridifica (es *subconstitutione*), pues la ley no es creación *ex novo*, sino desarrollo o concreción de principios constitucionales; y el razonamiento jurídico se politiza y/o moraliza (adquiere una dimensión práctica de la que carecía), pues incorpora un compromiso con los valores y los fines constitucionales (en definitiva, con los principios y/o derechos constitucionales). Esta modificación de las relaciones entre razonamiento político y razonamiento jurídico (el razonamiento político se juridifica y el razonamiento jurídico se politiza) se muestra muy claramente en el cambio que supone la sustitución

del canon interpretativo de «Interpretación de la Constitución conforme a la ley» al canon «Interpretación de la ley conforme a la Constitución».

5. En el Derecho hay fuentes (hechos y actos creadores de normas), pero no todo el Derecho está basado en fuentes. Hay normas cuya validez no descansa sobre criterios formales, sino materiales. Éste es el caso tanto de las normas implícitas como el de las normas necesarias. La juridicidad de las normas implícitas depende de su coherencia valorativa con otras normas del sistema que sí son válidas formalmente. Pero, además, en los sistemas jurídicos hay normas necesarias, hay normas materialmente válidas (por razón de su contenido) y cuya validez no tiene sentido remitirla a una o algunas normas formalmente válidas. Se trata de normas inderogables en el sentido de que su eliminación implicaría no el cambio de algunas normas, sino el cambio del sistema jurídico mismo. Piénsese, por ejemplo, en la legítima defensa o el estado de necesidad o en el principio de imparcialidad de los jueces: puede cambiar su regulación, pero no es concebible su eliminación (derogación) del sistema jurídico. Vistas como principios, no como reglas, se trata de normas necesarias, inderogables. Y, lo más importante de todo, es posible que haya normas formalmente válidas (válidas por su origen) y materialmente inválidas (incoherentes valorativamente). El Derecho, en este sentido, se ha materializado o sustantivizado y, en consecuencia, ya no puede ser visto sólo como expresión de una racionalidad de tipo formal.
6. En el ámbito del discurso jurídico la oposición entre lenguaje descriptivo y lenguaje prescriptivo se debilita en gran medida. La buena «ciencia jurídica» no gira en torno a la pretensión de describir con verdad un sector del sistema jurídico, sino que juega un papel más bien comprensivo y reconstructivo, práctico y justificativo. El «científico» del Derecho no es un mero observador de un objeto que está totalmente fuera de él y que, por tanto, es susceptible de ser descrito. Por el contrario, el jurista (tanto el teórico como el práctico) es un participante en una práctica social muy compleja, como es el Derecho, y en este sentido está comprometido con su mejora. El jurista, cualquier

jurista (teórico o práctico) no es un mero observador de un objeto acabado que existe fuera de él; es, más bien, un participante en una práctica social que con su discurso y sus acciones contribuye al desarrollo y a la conformación de la misma.

Lo resuelto en el recurso de revisión 1012/2014, cumple con lo descrito en los anteriores esquemas conceptuales, porque, en la sentencia que corresponde, la Segunda Sala considera que la estructura del sistema jurídico mexicano está conformada por reglas y principios; así mismo, los razonamientos de la sentencia no sólo se basan en relaciones lógicas de deducibilidad; y el conflicto, entre los principios constitucionales en cuestión, es resuelto por el Tribunal Constitucional mediante ponderación.

Estas características se observan en lo que la Segunda Sala denomina *parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones*, descritos en el párrafo 236 de la sentencia, mismos que la Segunda Sala explica mediante los razonamientos contenidos en los párrafos 237 a 365, de la sentencia en examen. El análisis de los razonamientos de referencia se realiza en el siguiente numeral de este trabajo.

Continuando con el análisis, el profesor Aguiló indica que una característica del postpositivismo jurídico es la que se refiere al canon «*Interpretación de la ley conforme a la Constitución*». La misma Segunda Sala confirma esta cualidad en la labor judicial de los juzgadores mexicanos, con la siguiente tesis de jurisprudencia:

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN. La aplicación del principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige del órgano jurisdiccional optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria sea oscura y admita dos o más entendimientos posibles. Así, el Juez constitucional, en el despliegue y ejercicio del control judicial de la ley, debe elegir, de ser posible, aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma impugnada, a fin de garantizar la supremacía

constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación del orden jurídico.⁴

Los razonamientos anteriores corroboran la tendencia postpositivista o neoconstitucionalista, como base filosófico jurídica, de las resoluciones judiciales del Poder Judicial Mexicano.

2. Estudio particular

2.1. CONSIDERANDO SEXTO

En el CONSIDERANDO **SEXTO**, la Segunda Sala indica:

SEXTO. *A efecto de dar contestación a los agravios, se considera pertinente establecer parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones; para lo cual se desarrollarán los temas siguientes: (236)*

I. Potestad tributaria y sus límites: principio de proporcionalidad y libertad de configuración legislativa.

II. Ponderación de los principios de proporcionalidad y la libertad de configuración legislativa: tipos de deducciones e intensidad de control constitucional.

III. Precisiones sobre gastos exentos para el trabajador y de protección social (previsión y seguridad).

IV. Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.

Los *parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones* representan la base argumentativa, en la que se fundamenta cada una de las decisiones de los agravios que se resolvieron en la sentencia.

2.1.1. Potestad tributaria y sus límites

De modo específico, la Segunda Sala, para apoyar la validez del argumento que justifica la facultad de imponer contribuciones, los límites a esa facultad y los principios constitucionales que la fundamentan, indica:

⁴ Tesis 2a./J. 176/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 646

El poder impositivo se desprende de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por tal razón, su ejercicio se encuentra limitado para los gobernantes, considerando que en el propio texto constitucional es reconocida la soberanía popular. (238)

La potestad para el establecimiento de tributos constituye uno de los núcleos identificadores de la soberanía política; de esta manera aquél no tiene otro fundamento que el poder de imperio del Estado, limitado por los principios de la propia Constitución Federal... (240)

Para la ciencia jurídica no ha pasado desapercibido el reconocimiento del ejercicio de la soberanía política, en materia de contribuciones. Existe abundante literatura sobre el tema; ejemplo de ello es la obra de los profesores Queralt, Lozano, Casado Ollero y Tejerizo, quienes indican:

La competencia para establecer tributos ha sido uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política. Cuando las primeras instituciones parlamentarias —las Asambleas medievales— se reúnen para discutir asuntos públicos, lo hacen con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar las peticiones de subsidios hechas por los Monarcas, condicionando su concesión al hecho de que se diera explicación sobre las actividades que iban a financiarse con los medios solicitados.

Con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los Presupuestos estatales pasan a ser competencia reservada al Parlamento y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del Presupuesto constituyen actividad administrativa reglada, sometida al Derecho.⁵

Para reforzar su argumento, la Segunda Sala recurre a un apotegma y fundamenta la obligación de contribuir al gasto público, así como la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir dicho gasto.

⁵ Martín Queralt, Juan, *et al*, Curso de Derecho Financiero y Tributario, décimo tercera edición, Tecnos, Madrid 2002, Pág. 206

... la facultad para establecer tributos descansa en el apotegma siguiente: “Sin rentas no hay gobierno, mas sin riqueza no hay Nación”, de ahí que el fin legítimo de todo gobierno es la creación de riqueza⁶. (240)

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (242)

La potestad tributaria que ejerce el Estado está prevista en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 115, fracción IV, y 131, párrafo segundo, de la Carta Magna... (243)

En relación con los principios constitucionales, que, como lo señala la propia Segunda Sala, tienen la función de constituir límites a la facultad impositiva, se indica lo siguiente:

La condición para la aplicación de los principios tributarios se encuentra en el principio de generalidad, el cual sostiene que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en que todos los posibilidados para contribuir lo hagan en proporción a su riqueza. (244)

La generalidad tributaria constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, traduciéndose por ello en un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario. (245)

⁶ La afirmación “... el fin legítimo de todo gobierno es la creación de riqueza” no tiene sustento teórico y/o real. El apotegma está tergiversado y la base teórica de dicho apotegma es distinta. Juan Bautista Alberdi en su obra *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina. Según su Constitución de 1853*, Pág. 144, Obras completas, t-IV, Imp., Lit. y Enc. de "La Tribuna Nacional", Buenos Aires, 1886, indica: *Sin rentas no hay gobierno; sin gobierno, sin población, sin capitales, no hay Estado*; esta afirmación la sustenta Alberdi en los siguientes argumentos *En efecto, ¿quién hace la riqueza? ¿Es la riqueza obra del gobierno? ¿Se decreta la riqueza? El gobierno tiene el poder de estorbar o ayudar a su producción, pero no es obra suya la creación de la riqueza. La riqueza, es hija del trabajo, del capital y de la tierra; y como estas fuerzas, consideradas como instrumentos de producción, no son más que facultades que el hombre pone en ejercicio para crear los medios de satisfacer las. necesidades de su naturaleza, la riqueza es obra del hombre, impuesta por el instinto de su conservación y mejora, y obtenida por las facultades de que se halla dotado para llenar su destino en el mundo.* Ibidem. Pág. 149 En este caso, las reflexiones de Alberdi atienden a conceptos de las ciencias económicas, los cuales derivan de una descripción fáctica del concepto riqueza.

A pesar de lo anterior, si bien la generalidad exige someter a tributación a todo sujeto que manifieste capacidad contributiva, sin hacer excepción alguna, no por ello todos los sujetos han de soportar la misma carga, sino que su contribución se verá delimitada por los principios de equidad y proporcionalidad. (246)

El principio de proporcionalidad tributaria atiende a la capacidad contributiva, para que en cada caso el impacto del tributo sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada. (247).

En relación con ello, es aplicable la jurisprudencia P./J. 10/2003, emitida por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. (249)

La capacidad contributiva atiende a la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, concluyendo que resulta necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (base gravable) a la que se aplica la tasa de la obligación. (252)

Dicho criterio fue sustentado en la jurisprudencia P./J. 109/99, emitida por el Pleno de este Alto Tribunal, CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. (253)

Para analizar la proporcionalidad de un impuesto, se debe atender a los términos en que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados. (254)

En esos términos, la capacidad contributiva es un límite a la potestad tributaria del legislador; por lo que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, como lo ha reconocido este Alto Tribunal desde su Octava Época, en la jurisprudencia P. 44, "PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. (259)

La doctrina jurídico tributaria coincide con los razonamientos anteriores. Las obras de autores nacionales como Sergio Francisco de la Garza⁷ o Adolfo Arrija Vizcaino⁸; o autores extranjeros, como Dino Jarach⁹, Eusebio González y José Luis Pérez de Ayala¹⁰ u Osvaldo H, Soler¹¹, son muestra de ello. No obstante, la obra del maestro Fritz Neumark¹² es imprescindible, si se quiere hacer un análisis más pormenorizado de los principios de la tributación en general. Por lo que hace a un estudio especializado del principio de *capacidad contributiva*, es fundamental estudiar la obra del Dr. Marco César García Bueno¹³ y del maestro Francesco Moschetti¹⁴.

Por otra parte, las razones expuestas por la Segunda Sala, para justificar sus resoluciones, pueden ser consideradas como la concepción material de su argumentación, de acuerdo con la teoría de la argumentación jurídica.

Lo usual es que cuando nos movemos en el campo de lo que Toulmin llama las «empresas racionales» de las ciencias, los negocios, la ética, la medicina, el arte, el derecho... nos preocupen también otros aspectos de la

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edición, 2ª reimpresión, Porrúa, México 2012, Págs. 269-277

⁸ Arrija Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª edición, 1ª reimpresión, Themis, México 2000, Págs. 254-268

⁹ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1999 Págs. 297-333

¹⁰ González, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1975, Págs. 185-193

¹¹ Soler, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, 4ª edición, La Ley, Buenos Aires 2011, Págs. 233-252

¹² Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974

¹³ García Bueno, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002

¹⁴ Moschetti, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980

argumentación; nos interesa por ejemplo el contenido de verdad, de corrección, etc., de las premisas y, por tanto, de la conclusión, pues eso hace que nuestros argumentos resulten no sólo válidos o inválidos, sino también fuertes o débiles, pertinentes o irrelevantes, aptos o no para sustentar una determinada tesis. Digamos que, si no fuera así, no trataríamos propiamente con argumentos, sino con esquemas de argumentos. Pues argumentar no consiste tanto en presentar una serie de proposiciones estructuradas en una determinada forma, cuanto en ofrecer razones sobre cómo es tal aspecto del mundo, o sobre qué debemos hacer frente a determinadas circunstancias.¹⁵

En este sentido es que se pueden analizar las conclusiones de la Segunda Sala, para corroborar la pertinencia tanto de sus argumentos, como de las siguientes conclusiones que presenta.

*En consecuencia, previo a determinar **el nicho constitucional del reconocimiento de deducciones como una manifestación del principio de proporcionalidad tributaria.** (260)*

El Tribunal Pleno ha establecido que el objeto de dicho tributo son los ingresos, mientras que las utilidades obtenidas por los sujetos pasivos del tributo constituyen la base gravable, tal como se desprende de la jurisprudencial P./J. 52/96, visible en la página ciento uno, tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.

En términos generales, por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, que puede ser mediante percepción obtenida mediante el esfuerzo, inversión de capitales, trabajo intelectual o material desarrollado, o en la combinación de ellos. (263)

¹⁵ Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la Argumentación*, Ariel, Barcelona 2012, Pág. 181

... “utilidad” desde el punto de vista económico, significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya reducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida. (266)

En esta parte de la sentencia, la Segunda Sala define el concepto *ingreso* y expone los elementos que constituyen la “utilidad” desde el punto de vista económico; estos conceptos no necesariamente deben ser definidos bajo criterios económicos; de hecho, en materia jurídica, el legislador tiene la facultad de crear sus propios conceptos, sin que ello contradiga el conocimiento de otras ciencias, como las ciencias económicas o financieras.

La determinación del concepto fiscal de renta o renta sometida a gravamen (es decir, definir las partidas que se van a incluir en la base imponible del impuesto) es una de las cuestiones más debatidas del mismo. En este sentido, comenzaremos estudiando el concepto ideal o teórico de renta, que es la definición de renta económica extensiva de Haig-Simons¹⁶. No obstante, este concepto tan amplio no puede aplicarse en el mundo real, de modo que el legislador debe reducirlo a la denominada renta fiscal o renta legal (la renta realmente sujeta al impuesto a efectos legales).¹⁷

¹⁶ Álvarez García, Santiago (coord.), *Diccionario de Economía Pública*, editorial del Economista, Madrid 2010, pág. 173. El concepto de renta admitido con generalidad en la mayoría de las legislaciones fiscales es el de Haig-Simons (1938), según el cual “la renta es el valor monetario del incremento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un periodo de tiempo” (cantidad de renta consumida más el aumento neto de riqueza durante ese periodo). El cálculo de ese concepto de renta exige computar los incrementos potenciales de riqueza (realizados o no) y los gastos que minoran la capacidad de consumo. Así, los componentes de la renta según Haig-Simons son los rendimientos del trabajo personal, los rendimientos de actividades económicas, los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, las ganancias y pérdidas patrimoniales realizadas y no realizadas, las imputaciones de renta, las transferencias, las rentas en especie y las herencias por sucesiones o donaciones. El cálculo en la práctica de la renta según Haig-Simons plantea serios problemas conceptuales, principalmente, la consideración de la renta en términos netos (gastos deducibles: ¿qué gastos son necesarios para obtener y usar la renta?, ¿cuál es el límite?, diferencia entre gastos de producción y de consumo), el cómputo de las ganancias de patrimonio no realizadas (¿cómo se calculan?), la estimación de las imputaciones de renta (¿cuál es rendimiento de una vivienda?) y la valoración de las rentas en especie.

¹⁷ Delgado Rivero, Francisco y Muñiz Pérez, Manuel, *Principios de Hacienda Pública. Teoría de los impuestos*, Delta Publicaciones, Madrid, 2014, Pag. 109

Sin embargo, la definición de estos conceptos sigue teniendo como límite los principios de proporcionalidad o capacidad contributiva. El problema que presentan estos principios es similar al problema que presenta la definición de renta legal: definir los límites de la capacidad contributiva. Con todo, la Segunda Sala hace lo posible por fijar criterios objetivos, para determinar el impuesto.

La determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, que podrá evidenciarse si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de su generación. (267)

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto pueda ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste. (268)

Desde el punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestarán la idoneidad de la persona para concurrir al levantamiento de las cargas públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social. (273)

Conforme lo antes expuesto, debe decirse que el reconocimiento de deducciones es un medio que, en el Impuesto sobre la Renta, permite la consecución -en algunos casos- del respeto al principio de proporcionalidad

tributaria y, como tal, se traduce en una manifestación del ajuste de la carga tributaria a la verdadera capacidad contributiva de los causantes. (274)

De manera paralela a la exigencia constitucional del principio de proporcionalidad tributaria como un límite a la potestad normativa del Estado en materia fiscal, se advierte un principio subyacente, el cual consiste en el reconocimiento de la libertad de configuración legislativa en materia fiscal. (276)

En los dos párrafos antecedentes, se sigue advirtiendo la corriente ius filosófica del postpositivismo en los razonamientos de la Segunda Sala, si recordamos lo dicho por el profesor Aguiló, en materia de interpretación:

Se produce una «sobreinterpretación» de la Constitución. Es decir, se huye de la interpretación literal en favor de una interpretación extensiva, de manera que del texto constitucional pueden extraerse gran cantidad de normas y de principios implícitos.¹⁸

Esto implica la posibilidad de extraer el principio subyacente de: *Reconocimiento de la libertad de configuración legislativa en materia fiscal.*

Por otra parte, un análisis de los siguientes párrafos expone una falacia de la Segunda Sala.

Así, si dichas autoridades [legislativas] tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. (279)

Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. (280)

¹⁸ *Óp. cit.* Pág. 667

Por lo anterior, este Alto Tribunal ha reconocido que, en el diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con un amplio margen de libertad de configuración, tanto para establecer los tributos, como su mecánica; la cual no puede entenderse de manera absoluta, sino que se encuentra limitada a respetar los principios constitucionales, entre ellos, el de proporcionalidad tributaria. (281)

Estas afirmaciones contienen elementos que dejan al descubierto una falacia de falsa causa, porque el argumento afirma que a *mayor discrecionalidad en ciertas materias menor injerencia del Juez constitucional y, por ende, la intensidad de control se limita*. Esta afirmación no encuentra apoyo lógico, pues la única limitación a la injerencia de un juzgador son los derechos de las personas y los principios constitucionales. Pensar lo contrario sería tanto como afirmar que la injerencia de los jueces está supeditada a la menor o mayor discrecionalidad, en ciertas materias, de otro poder.

El peligro de aceptar el razonamiento de la Segunda Sala está en la posibilidad de generar un argumento de autoridad, el cual se puede definir de la siguiente forma: Un argumento de autoridad es aquel que cuenta con el crédito o la garantía de una institución superior o autoridad competente en el tema, para ser considerado como cierto [aunque no lo sea]. La veracidad o fuerza de dicho argumento dependerá de la importancia y credibilidad de la autoridad que lo avale.

La estructura de este tipo de argumento es siempre la misma: una afirmación “X” es cierta porque “Y” es una autoridad en el tema. Por tanto, se acepta que el argumento es cierto, porque lo dicho por “Y” está correctamente fundado, ya que cuenta con sobrada información y credibilidad para tener razón.

Fuera del ámbito de la creencia racional el argumento de autoridad es en realidad una falacia. Se considera uno de los argumentos *ad hominem* (en latín, ‘dirigido a la persona’), porque recurre más a sentimientos y posibles costumbres de determinados individuos que a razonamientos en sí. Como tal, está estrechamente ligado al *argumentum ad verecundiam* (“argumento

dirigido al respeto" en latín), que intenta descalificar una opinión por atreverse a cuestionar y discutir la de alguien considerado como autoridad.¹⁹

Por regla general, cuando "Y" emite un argumento de autoridad, este debe ser considerado cierto, aun y cuando dicho argumento no necesariamente lo sea y se trate de una falacia.

2.1.2. Ponderación de principios constitucionales. (284)

Dentro de lo que la Segunda Sala denomina *parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones*, anuncia la realización de un ejercicio de ponderación²⁰ entre los principios constitucionales de *Proporcionalidad* [tributaria] y *Libertad de Configuración Legislativa* [en materia de contribuciones, particularmente del impuesto sobre la renta].

La ponderación consiste en establecer entre los dos principios en conflicto una jerarquía axiológica móvil.

Una jerarquía axiológica... es una relación de valor creada (no ya por el derecho mismo, como la jerarquía material de las fuentes, sino) por el juez constitucional, mediante un juicio de valor comparativo, es decir, un enunciado dotado de la forma lógica: «El principio P1 tiene más valor que el principio P2». Establecer una jerarquía axiológica se resume por tanto en atribuir a uno de los dos principios en conflicto un «peso», un valor, una «importancia» ético-política mayor respecto de otro.

En consecuencia, el principio que tiene «más valor» prevalece sobre el otro: el primero es aplicado mientras que el segundo es dejado de lado.²¹

¹⁹ http://www.filosofia.net/materiales/sofiafilia/hf/soff_em_4.html Consultado 10 de septiembre 2017

²⁰ En la *Teoría de la argumentación jurídica*, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, Palestra Editores, Lima 2010, Págs. 457-492, y en desarrollos relacionados *-Epílogo a la Teoría de los derechos fundamentales*, trad. de Bernal, C., Revista española de Derecho Constitucional, Madrid 2002; *-Constitutional Rights, Balancing, and Rationality*, Ratio Iuris 2003 y *On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison*, Ratio Iuris, 2003-, Robert Alexy desarrolla una fórmula algebraica, con la cual pretende hacer objetiva la "fórmula del peso". No obstante, en el presente trabajo se omite hacer un examen de la misma, en relación con la ponderación realizada por la Segunda Sala, debido a que la autoridad judicial no presenta elementos que permitan comprobar que se aplicó dicha fórmula al problema planteado.

²¹ Guastini, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2014, Pág. 216

De modo específico, la Segunda Sala, para apoyar la validez del argumento, que justifica la facultad de imponer contribuciones, los límites a esa facultad y los principios constitucionales que la fundamentan, indica:

En relación con las deducciones en un tributo, debe decirse que no tienen un soporte constitucional directo, es decir, no están reconocidas por la Constitución Federal y, por tanto, en principio no puede hablarse de que constituyan un derecho de rango constitucional que obligue al legislador ordinario ponderarlas para la creación o modificación de un impuesto. (286)

*Para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son **absolutamente necesarios** para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; **pero el criterio de indispensabilidad, no es el único que deba tomarse en cuenta para determinar si es permisible o no una deducción, pues pueden existir otros, como son, aspectos de política fiscal.** (293)*

De la jurisprudencia de este Alto Tribunal se desprende que un gasto estrictamente indispensable se configura cuando: (298)

- 1) Esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;*
- 2) Es necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;*
- 3) De no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;*
- 4) Representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,*
- 5) Deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.*

*Respecto de este tipo de gastos, se ha concluido que el legislador, **en principio**, debe reconocerlos, señalando que el Juez constitucional se encuentra en aptitud de realizar un juicio sobre la decisión del legislador,*

pues, existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad. (299)

*Este Alto Tribunal ha desarrollado a través de su jurisprudencia dos conceptos relacionados con los tipos de deducciones que puede **reconocer** el legislador: (300)*

a. **Deducciones estructurales** *[necesarias e indispensables para conseguir el ingreso]. Son aquellos institutos sustractivos que, operando desde el interior del tributo, contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la base imponible, del tipo de gravamen, o bien, de la cuota tributaria, y que, por tanto, afectan la riqueza del sujeto gravado. (301)*

Por tanto, son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante. (302)

b) **No estructurales o “beneficios”** *[no son necesarias e indispensables para conseguir el ingreso]. Son figuras sustractivas **otorgadas** por el legislador que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo **conferir o generar posiciones preferenciales**, o bien conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, **pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones. (303)***

Así, las deducciones no estructurales, son producto de una sanción positiva por una norma típicamente promocional, y que puede suscribirse entre los que se denominan “gastos fiscales”; es decir, los que se originan por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un

ingreso público, como consecuencia de la concesión del beneficio fiscal orientado al logro de la política económica y social. (304)

En este punto es oportuno destacar el trabajo de la Segunda Sala, al definir las características que permiten diferenciar el tipo de deducciones (estructurales y no estructurales), dentro de las permitidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las consideraciones del Alto Tribunal en relación con los conceptos que la lógica o mecánica del impuesto demandan sean reconocidos como deducciones, dio pie a la doctrina jurisprudencial que distingue entre las denominadas deducciones estructurales, y las no estructurales.²²

El resultado jurisprudencial puede ser calificado como novedoso, por el tipo de análisis que se realiza y por la calidad de los argumentos que expone; lo novedoso también consiste en que las razones expuestas, para calificar y hacer una clasificación de las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se apartan de aquellos argumentos formales que presentaba el Poder Judicial, basados en el silogismo de tipo subsuntivo. Lo valioso de este tipo de argumentos es que permite crear doctrina jurídico-tributaria.

*En esa línea, este Alto Tribunal ha sostenido que las erogaciones que deben ser reconocidas por el legislador **son aquellas que se encuentran relacionadas con el ingreso**, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. (308)*

Los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas que perfilan los límites específicos del tributo; su estructura y función, se dirigen a coadyuvar a su funcionamiento y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que

²² Roa Jacobo, Juan Carlos, (coord.) *Todo fiscal. Régimen General del Impuesto sobre la Renta, personas morales*, BOSH, México 2017, Pág. 209

materialmente no le corresponden, por lo que de no reconocerse tales deducciones en el impuesto sobre la renta, se entraría en contradicción con los criterios de justicia que deben regir en materia tributaria. (309)

Ahora bien, con base en la clasificación antes reseñada, se advierten dos consecuencias correlacionadas al tipo de erogación de que se trate: la primera, es la operatividad o no de los principios de justicia fiscal; y la segunda, la intensidad de escrutinio constitucional que debe efectuarse en cada caso. (310)

El resultado de la ponderación realizada por la Segunda Sala, en relación con las deducciones autorizadas, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede sintetizar así:

En materia de deducciones, el legislador reconoce las estructurales; las no estructurales las otorga.

El *Principio de Proporcionalidad Tributaria* está definido por el principio de capacidad contributiva y, para respetar dicho principio, en el diseño del impuesto sobre la renta, las deducciones [estructurales], al ser conceptos que el legislador reconoce como indispensables para la obtención del ingreso, deben ser tomadas en consideración sin limitación alguna, porque la mínima limitación a las mismas hace imposible obtener el ingreso gravable y, consecuentemente, no se produce impuesto alguno.

El principio de *Libertad de Configuración Legislativa* [en materia del impuesto sobre la renta] permite al legislador otorgar deducciones [no estructurales] que no son indispensables para la obtención del ingreso.

En síntesis:

El principio de *Libertad de Configuración Legislativa* “pesa” más que el principio de *Proporcionalidad Tributaria*, en la creación de las deducciones **no estructurales**.

En la creación de las deducciones **estructurales**, el principio de *Proporcionalidad Tributaria* “pesa” más que el principio de *Libertad de Configuración Legislativa*.

2.1.2.1. Operatividad de principios de justicia fiscal. (311)

Una vez que la Segunda Sala hubo definido las deducciones estructurales y las no estructurales, procede a explicar cómo operan los principios constitucionales ponderados, en relación con cada uno de los tipos de deducciones.

Existen dos tipos de razones para justificar el establecimiento (reconocimiento u otorgamiento) de una deducción: por un lado, aquellas razones estructurales, internas, propias de la mecánica del tributo y de las exigencias constitucionales; y por otro, las razones no estructurales, de política pública —no necesariamente de política fiscal— que obedecen a la intención del legislador de promover o disuadir ciertas conductas, y que aprecian en el sistema tributario un mecanismo idóneo para tal efecto. (312)

*Una deducción no estructural que se **otorgue** hasta cierto monto o límite, no obedece a una cuestión vinculada con la capacidad contributiva; sino más bien a la posibilidad con la que cuenta el legislador de permitir u otorgar deducciones las cuales constituyen beneficios otorgados voluntariamente por aquél, pues, por regla general, responden a cuestiones de política fiscal. (314)*

*En conclusión, una posible limitante a la deducción de gastos no estructurales no puede considerarse como un ajuste a la estructura, al diseño o al monto del impuesto sobre la renta **de conformidad con la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo**; sino la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial a través de beneficios, por lo que las normas que confieran ese tipo de deducciones no tendrían que juzgarse conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. (315)*

La lectura que debe darse a una deducción no estructural sujeta a determinados requisitos o cuantía, no es la de un “límite”, sino que el monto que se permite es la propia medida del beneficio que se otorga, sin poder

considerar que se está limitando algo a lo que el contribuyente tendría derecho. (316)

Lo anterior significa que el legislador, en aplicación del principio de *Libertad de Configuración Legislativa* puede otorgar o no, de manera unilateral, una deducción no estructural [crear un derecho en favor del contribuyente] y, adicionalmente, puede limitar el porcentaje de dicha deducción a su libre voluntad.

En cambio, la aplicación del principio de *Proporcionalidad Tributaria*, limita las facultades del legislador, impidiéndole desconocer una deducción estructural e impidiéndole reducir el porcentaje deducible.

2.1.2.2. Intensidad del escrutinio constitucional. (317)

Una vez que el legislador ha resuelto no reconocer una deducción o, reconociéndola, limita su porcentaje de deducibilidad, dicha decisión legislativa se encuentra sujeta al escrutinio judicial, a la luz de los principios constitucionales. En los siguientes párrafos, la Segunda Sala explica la intensidad del escrutinio judicial.

El escrutinio constitucional debe ser absolutamente laxo, circunscribiéndose exclusivamente a verificar que el beneficio (deducción) otorgada por el legislador no sea abiertamente discriminatorio o transgresor de derechos humanos, sin que se pueda hablar de la “limitante a un derecho [a deducir]”. (319)

El juicio de proporcionalidad se ha considerado susceptible de ser aplicado en el análisis de la constitucionalidad de una medida normativa como las limitaciones a deducciones consideradas estructurales (contradicción de tesis 41/2005-PL), toda vez que se trata de un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra. (326)

El ejercicio consta de tres pasos a seguir: (329)

- 1. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador*

no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

*2. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista **una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido** (racionalidad).*

3. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal (razonabilidad).

En los razonamientos anteriores, la Segunda Sala enfatiza qué, en tratándose de la actividad judicial que examina deducciones estructurales, dicho examen debe ser riguroso, a efecto de verificar si se cumple con el principio de capacidad contributiva.

No obstante, tratándose de deducciones no estructurales, la Segunda Sala reitera que el ejercicio judicial debe ser laxo²³.

Ya se ha señalado²⁴ que estas afirmaciones constituyen una falacia de falsa causa, porque la injerencia de la actividad judicial no está supeditada a la menor o mayor discrecionalidad de otro poder.

Respetuosamente, considero que los argumentos de la Segunda Sala reflejan timidez o sumisión, judicial.

2.1.3. Precisiones sobre gastos de protección social (previsión y seguridad) (339).

En este punto, la Segunda Sala efectúa un examen sobre los gastos de previsión y seguridad social, y expone las causas, finalidades y características de los mismos.

²³ De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, por laxo, se debe entender: Relajado o poco estricto moralmente.

²⁴ *Infra*. Pág. 43, (párrafo 281)

En la creación de una persona moral, la que para la consecución de su objeto social está en la necesidad de entablar relaciones laborales, esto es, contar con trabajadores; implica que realizó una planeación costo-beneficio del establecimiento de la misma, en la cual necesariamente deberá prever la erogación de diversas cantidades para generar capital. (341)

Así, dentro de dicha planeación se encuentra lo relacionado con el pago de salarios y gastos de protección social (previsión y seguridad), en los cuales, como patrón, está obligado a proporcionar a sus trabajadores, lo que a su vez lleva implícito un deber de solidaridad social para con los mismos. (342)

*Lo anterior, en razón a que el concepto de previsión social comprende una multiplicidad de conceptos, cuya realización está justificada en razones diferentes, como las prestaciones físicas, económicas, culturales y sociales, relacionados con la obligación de dar ciertos satisfactores a los trabajadores, mientras otros son beneficios y servicios también económicos, sociales y culturales, pero otorgados como política de la empresa, para asistir o ayudar a su personal y familia, para que aumente su poder adquisitivo **sin ser una contraprestación y sin estar vinculado con la calidad o cantidad de servicios prestados**, aunque deriven de la relación laboral. (344)*

*En la Constitución Federal, en las leyes y en los contratos de trabajo, se reconoció la importancia de otorgarlas y son adicionales al salario, a los servicios de las instituciones de seguridad social **y no están condicionadas al cumplimiento de metas por parte del trabajador**, por esa razón, **tienen derecho a esas prestaciones desde la simple contratación, pues no se entregan en función de su trabajo, sino como un complemento que procura su bienestar y el de su familia en los aspectos de salud, cultural, deportivo, social y en general, como una contribución al desarrollo integral del ser humano**, por lo que independientemente de que el trabajador se encuentre incapacitado o falte a la empresa, el patrón debe entregar las prestaciones de previsión social. (345)*

Como puede apreciarse, ... por lo que en esencia constituyen una ayuda que se hace a los trabajadores por parte del patrón. (352)

Como se observa, la Segunda Sala es categórica en su conclusión: los gastos de previsión y seguridad social *constituyen una ayuda que se hace a los trabajadores por parte del patrón.*

2.1.4. Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social. (353)

En los siguientes párrafos, la Segunda Sala determina si los gastos de previsión social son deducciones estructurales o no estructurales.

Ahora bien, a fin de determinar la categorización analítica que corresponde a las prestaciones de protección social (previsión y seguridad social), resulta necesario precisar que el seis de junio de dos mil seis, con la anterior integración, el Pleno de esta Suprema Corte de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, a partir de un análisis a la deducción de los gastos de previsión social que efectúa el patrón a favor de sus trabajadores, determinó que los gastos erogados en retribución a su desempeño, deben ser considerados estructurales. (354)

Como se advierte, si bien el pronunciamiento versó particularmente en los requisitos y límites para efectuar una deducción atendiendo a la calidad del trabajador (sea éste sindicalizado o no); lo cierto es que partió de la premisa de que las erogaciones por concepto de prestaciones de previsión social trascienden a la generación del ingreso de los contribuyentes. (361)

En este sentido, dichos pagos estructurales (por estar relacionados con la obtención del ingreso), son aquéllos que se efectúan derivado de la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que el gasto se vincula con una auténtica compensación por servicios personales prestados al empleador. (362)

Tal criterio fue sustentado en que son gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente patrón, pues son erogados en retribución del desempeño de sus trabajadores y con el fin de mejorar su calidad de vida,

generando a su vez -por virtud de una máxima de experiencia- un mayor rendimiento de trabajo que significa una mejor producción para el patrón. (363)

No se soslaya el hecho de que gran parte de los ingresos exentos que se otorgan a los trabajadores son gastos de previsión social en términos de los artículos 7 y 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que en principio esta Segunda Sala hace suya la premisa de que los gastos de previsión social son de carácter estructural en virtud de que trascienden a la generación del ingreso. (364)

Con estos razonamientos, la Segunda Sala entra en franca y abierta contradicción con sus propios argumentos, contenidos en los párrafos 344, 345 y 352, de la sentencia que se examina.

Lo anterior porque, por una parte, afirma que las erogaciones, por concepto de previsión social se otorgan a los trabajadores como política de la empresa, sin ser una contraprestación y sin estar vinculados con la calidad o cantidad de servicios prestados, aunque deriven de la relación laboral. ⁽³⁴⁴⁾; señala, además, que dichas erogaciones no están condicionadas al cumplimiento de metas por parte del trabajador y tienen derecho a esas prestaciones desde la simple contratación, pues no se entregan en función de su trabajo, sino como un complemento que procura su bienestar y el de su familia en los aspectos de salud, cultural, deportivo, social y en general, como una contribución al desarrollo integral del ser humano, por lo que, independientemente de que el trabajador se encuentre incapacitado o falte a la empresa, el patrón debe entregar las prestaciones de previsión social ⁽³⁴⁵⁾. Por tales motivos, concluye la Segunda Sala, en esencia, constituyen una ayuda que se hace a los trabajadores por parte del patrón. ⁽³⁵²⁾

Y, por otra parte, manifiesta que, en el momento de categorizar dichos conceptos [prestaciones de protección social (previsión y seguridad social)], al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, a partir de un análisis a la deducción de los gastos de previsión social que efectúa el patrón a favor de sus trabajadores, determinó que los gastos erogados en retribución a su desempeño, deben ser considerados estructurales. ⁽³⁵⁴⁾ Resaltando que tal determinación se realizó,

partiendo de la premisa de que las erogaciones por concepto de prestaciones de previsión social trascienden a la generación del ingreso de los contribuyentes. ⁽³⁶¹⁾ En este sentido, dichos pagos estructurales (por estar relacionados con la obtención del ingreso), son aquéllos que se efectúan derivado de la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que el gasto se vincula con una auténtica compensación por servicios personales prestados al empleador ⁽³⁶²⁾, porque son gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente patrón, pues son erogados en retribución del desempeño de sus trabajadores ⁽³⁶³⁾, enfatizando que hace suya la premisa de que los gastos de previsión social son de carácter estructural en virtud de que trascienden a la generación del ingreso. ⁽³⁶⁴⁾

Adicionalmente, en los párrafos 290, 293, 294 y 298, de la sentencia que se examina, al realizar el análisis de las características, causas y finalidades de las deducciones autorizadas, y clasificarlas en *deducciones estructurales* y *no estructurales*, la Segunda Sala puntualizó que era importante tomar en cuenta la distinción básica desarrollada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, vinculada con el tipo de erogaciones que puede efectuar una empresa; la distinción consistió en las erogaciones que se consideran “necesarias o indispensables” para la generación del ingreso, que, en principio, el legislador deben *reconocer* como deducibles, y las erogaciones que se efectúan sin dicha vinculación causal con los fines de la empresa, pero eventualmente dan lugar a una deducción, porque el legislador las *otorga* ⁽²⁹⁰⁾. Para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere realizar determinados gastos que le son **absolutamente necesarios** para la consecución de su objeto social y del ingreso ⁽²⁹³⁾; este tipo de gastos, que deben realizarse sin que exista posibilidad de su omisión, son los que se consideran relacionados con la generación del ingreso, respecto de los cuales, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y —en principio— reconocer su deducibilidad como *concepto*, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo. ⁽²⁹⁴⁾. En síntesis: de la jurisprudencia de ese Alto Tribunal se desprende que un gasto estrictamente indispensable se configura cuando:

1. Esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;

2. Es necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
3. De no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
4. Representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
5. Deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente. ⁽²⁹⁸⁾

En este orden de ideas, si los gastos de previsión y seguridad social son deducciones estructurales, como lo reconoce la Segunda Sala, dichas erogaciones no están sujetas a reducir su porcentaje de deducibilidad; en otras palabras: los gastos de previsión y seguridad social son deducibles al 100%.

A pesar de lo anterior, es opinión personal que los gastos de previsión y seguridad social **no** son deducciones estructurales. Baste un ejemplo para demostrar lo incorrecto de los razonamientos de la Segunda Sala.

En las fracciones VI y VIII, del artículo 93, de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador ordena:

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

...

VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

...

VIII. Los percibidos con motivo de becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Los conceptos anteriores son erogaciones del patrón, que representan ingreso exento para el trabajador; sin embargo, ninguna de estas erogaciones cumple con las características de ser un gasto estrictamente indispensable:

1. Estar destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;

2. Ser necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
3. De no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
4. Representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
5. Estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

Consecuentemente, reitero mi opinión personal: Los gastos de previsión y seguridad social no son deducciones estructurales.

2.2. CONSIDERANDO SÉPTIMO)

2.2.1. Artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Los razonamientos del Considerando **SÉPTIMO**, que se contienen entre los párrafos 339 a 365 y 368 a 406, son innecesarios y ociosos, al otorgar amparo sobre una norma derogada, ya que el Juicio de Amparo y, consecuentemente, el Recurso de Revisión hubieron quedado sin materia, al haberse derogado las disposiciones sujetas a revisión en el considerando en cita, calificadas de inconstitucionales. Esto se verifica en la publicación del Diario Oficial de la Federación de fecha miércoles 18 de noviembre de 2015.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

ENRIQUE PEÑA NIETO, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A:

SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARTÍCULO PRIMERO.- Se reforman los artículos 7, tercero y último párrafos; 8, último párrafo; 27, fracciones VII, primer párrafo, VIII, primer párrafo y XI, quinto y séptimo párrafos; 28, fracción XXVII, sexto párrafo; 29, fracciones II primer párrafo y III; 36, fracción II, primer párrafo; 45, primer párrafo; 50, segundo párrafo; 54, fracciones IV y VI; 55, fracción I, primer párrafo; 62, fracción II; 72, primer párrafo; 74, décimo primero y décimo segundo párrafos; 78, sexto párrafo; 79, segundo párrafo; 80, cuarto párrafo; 81, último párrafo; 85, primer párrafo; 86, fracción V, y tercer párrafo del artículo; 87; 88, primero, segundo, tercero, quinto, décimo y décimo primero párrafos; 89, primer párrafo, fracción I y último párrafo del artículo; 93, fracción XIX, inciso a), segundo párrafo; 111, tercer párrafo, actual cuarto párrafo, fracción I, y los actuales séptimo y décimo párrafos del artículo; 112, fracciones V y VIII y tercer párrafo del artículo; 124, quinto párrafo; 126, cuarto párrafo; 142, fracción XVI, primer párrafo; 148, fracción XI; 151, fracción V, segundo párrafo y último párrafo del artículo; 161, décimo segundo y décimo tercero párrafos; 163, tercer párrafo; 166, segundo, tercero, cuarto, séptimo, fracción II, inciso a) y décimo tercer párrafos; 171, segundo párrafo; 185, primer párrafo, fracciones I, segundo párrafo, y II, y segundo párrafo del artículo; 187, fracciones I y III; 192, fracciones I, III y V; se adicionan los artículos 72, con un segundo y tercer párrafos, pasando los actuales segundo a sexto párrafos a ser cuarto a octavo párrafos; 74-A; 76-A; 77-A; 111, con un cuarto y décimo segundo párrafos, pasando los actuales cuarto a décimo párrafos a ser quinto a décimo primero párrafos, y los actuales décimo primero a décimo tercero a ser décimo tercero a décimo quinto párrafos; 112, fracción IV, con un segundo párrafo; 113, con un segundo párrafo, y 151, fracción I, con un tercero, cuarto y quinto párrafos, y se deroga el artículo 27, fracción XI, cuarto y último párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

Lo descrito en los párrafos que anteceden es confirmado por la Segunda Sala, en el párrafo 404 de la sentencia que se examina, en la que se lee:

Además, esta Segunda Sala observa que el párrafo de la norma que se impugna fue derogado mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el **dieciocho de noviembre de dos mil quince**. (404)

2.3. CONSIDERANDO OCTAVO

2.3.1. Artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

La Segunda Sala debe calificar la constitucionalidad de la limitación a las deducciones autorizadas para el contribuyente, que a la vez son ingresos exentos para los trabajadores, establecidas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; para ello, en el CONSIDERANDO **OCTAVO**, presenta los siguientes argumentos:

OCTAVO. *En relación con el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (no deducción de los pagos que a su vez sean exentos para el trabajador), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional. (407)*
El artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece: (412)

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

...

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

En dicho precepto legal se limitan las deducciones hasta un determinado monto. (414)

*La limitante a las deducciones a las que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable a erogaciones que tienen el carácter de previsión social, cuya categorización analítica ha sido definida como **estructural**; razón por la cual, a continuación,*

se proseguirá a identificar si alguna de las finalidades perseguidas por el legislador resulta constitucionalmente válida, es racional y razonable. (436)

*Es cierto que por regla general esas erogaciones, en principio deberían ser reconocidas por el legislador como deducciones para que el impuesto a cargo del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva, **pero esto no impide que el legislador imponga restricciones o límites** por razones de índole social, económico o política fiscal. (437)*

Es objetable que la Segunda Sala considere que, por razones de índole social, económico o política fiscal, el legislador tenga facultades para limitar el porcentaje de una deducción estructural. Esta consideración se debe a que la Sala cambia la calificación, de deducción estructural, de las erogaciones, efectuadas por el patrón, que se consideran ingreso exento para los trabajadores.

El criterio que distingue una deducción estructural de una deducción no estructural, es el reconocimiento que debe hacer el legislador en relación a la indispensabilidad de la erogación. Una vez que esa erogación es calificada como deducción estructural, la misma no debe ser limitada en el porcentaje de deducción. En este sentido, la Segunda Sala tergiversa sus propios razonamientos, porque, en este considerando presenta razones que permiten al legislador modificar el porcentaje de una deducción estructural, cuando, en el estudio de las deducciones estructurales y no estructurales llegó a concluir que todas las deducciones estructurales son deducibles en un 100%.

Así mismo, en los razonamientos contenidos en la sentencia, la Segunda Sala no presenta justificaciones materiales que avalen las limitaciones impuestas a una deducción estructural, cuando la misma se apoya en razones de índole social, económico o política fiscal.

Identificación de las finalidades que persiguió el legislador con la reforma. (438)

El límite a la deducción de las erogaciones efectuadas por el patrón en favor de los trabajadores que se consideren ingresos exentos para éstos, se

estableció para perseguir, principal y primordialmente, las siguientes finalidades: (460)

i) Mejorar la simetría fiscal. Por los efectos negativos generados por los tratos fiscales asimétricos, en el marco tributario y la recaudación, que se verá aún más afectada por la eliminación de los impuestos mínimos y de control. (461)

ii) Aumentar la recaudación. A través de la ampliación de la base, se recuperará el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta, se evitará su debilitamiento –que está en riesgo ante la eliminación de los impuestos mínimos y de control- y se destinará a la atención de necesidades de la población, así como el fortalecimiento de la seguridad social. (462)

iii) Combatir la evasión y la elusión fiscal. Lo anterior, en razón a que los tratamientos de excepción, así como los regímenes preferentes, generan distorsiones en el marco tributario y permiten la evasión y la elusión fiscal. (463)

La mejoría a la simetría fiscal, el aumento a la recaudación y el combate a la evasión y elusión fiscal, son en su conjunto objetivos del nuevo diseño de renta a partir de la reforma fiscal de diciembre de dos mil trece. (468)

1. Determinar si el combate a prácticas evasivas y elusivas es una finalidad objetiva y constitucionalmente válida (474)

Al respecto, no existe impedimento constitucional para que el legislador configure el tributo de manera tal que aumente la recaudación (por ejemplo aumentando las tasas), siempre y cuando lo realice respetando el marco constitucional que rige su actuación, pues de lo contrario, el ejercicio de su facultad impositiva podría, en cualquier caso y bajo cualquier circunstancia, justificar la afectación a los principios tributarios bajo el argumento de que la recaudación constituye un fin para el establecimiento de la medida. (490)

Por lo hasta aquí expuesto, la finalidad perseguida por la reforma al texto legal en estudio se considera, plenamente objetiva, pues se pretende que

todos los sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación –en este caso aquellos patrones que tengan trabajadores a su cargo a quienes pagan ingresos exentos– cumplan con su obligación de pagar el impuesto sobre la renta, sin mermar la base gravable con erogaciones que, aunque en el plano de la legalidad, se alejan del espíritu de la propia norma. (491)

2. Examinar si existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad) (495)

Se consideró que, para mejorar la arquitectura del impuesto sobre la renta, era necesario restablecer el principio de política tributaria conocido como simetría fiscal, el cual se cumple cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago y, por ende, se viola cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien los recibe como ingreso. (499)

La simetría fiscal a la que hace referencia el legislador, se señala, protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, al evitar la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso. (500)

*Ahora bien, lo anterior permite delimitar **el contexto** de las finalidades perseguidas por el legislador **de manera interrelacionada**, pues si bien es cierto que **el legislador no puede sustentar la corrección de una asimetría que él mismo introdujo argumentando la derogación de diversos impuestos (elementos externos a la mecánica propia de que se trata) como una finalidad objetiva**; lo relevante es que con ello deja claro que una preocupación fundamental fue la derogación de **impuestos mínimos de control en el sistema de Renta**. (512)*

En esos términos, se desprende que la medida prevista por el legislador es una limitación a la posibilidad a deducir ciertas erogaciones que realiza el patrón y que a su vez, son ingresos exentos para los trabajadores, con el

objeto de desincentivar el abuso en el ejercicio de dicho derecho ante la ausencia de impuestos mínimos de control con los que se contaba de manera previa, además de prever el beneficio de obtener un mayor porcentaje de monto deducible cuando no se reduzcan las prestaciones otorgadas. (517)

*En consecuencia, la medida adoptada por el legislador es **idónea**, pues permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada; constituyendo con ello una medida correctiva que en última instancia contribuye al combate de prácticas elusivas por las empresas. (529)*

Así, cuando se aplique la tasa impositiva, las prestaciones patrimoniales a favor del Estado resultarán más elevadas, cuenta habida que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, sin que sea indispensable un máximo de justificación para demostrar cuál de todos los medios existentes cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad). (530)

*Por lo que se refiere a la **necesidad** de la medida, esta Segunda Sala considera que se satisface en el presente caso, en virtud que, ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de Renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida que tendiera a combatir las prácticas elusivas –generalmente advertidas- en los que incurren las personas morales en su calidad de patrones. (532)*

3. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad). (540)

No puede hablarse de una correspondencia directa entre la erogación por concepto de previsión social y la obtención de los ingresos de la empresa; pero no obstante lo anterior, con independencia de que el resultado pueda

darse o no, lo cierto es que indefectiblemente -aunque sea de manera indeterminada- las prestaciones de que se trata afectan la capacidad contributiva de las personas morales en la medida en que su inversión se hace en un contexto de costo-beneficio sobre la máxima de experiencia que proyecta un incremento en la productividad y el ingreso (aunque éste no se encuentre plenamente identificado). (550)

Lo anterior, toda vez que el legislador, al prever en la Ley del Impuesto sobre la Renta la posibilidad de deducir las erogaciones por concepto de previsión social promueve la participación de los patrones, en la mejoría del bienestar general. El incentivo para el patrón será el otorgarle el derecho a deducirlas, en relación con los efectos indirectos generados en la productividad y el fortalecimiento de la empresa por otorgar prestaciones de previsión social a sus trabajadores. (556)

Las anteriores consideraciones adquieren relevancia, ya que como se ha expuesto, la obligación de otorgar previsión social corresponde en principio al patrón; y por tanto, de asumirse que debe permitirse invariablemente y en su totalidad su deducción (cuya relación con la generación del ingreso además se constituye de manera indeterminada); implicaría trasladar íntegramente el impacto económico de aquélla al Estado (vía la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta). (558)

Al respecto, debe decirse que la decisión legislativa que se revisa es proporcional, en tanto que sólo restringe de manera parcial el derecho de los contribuyentes a deducir los gastos estrictamente indispensables para la generación de los ingresos, toda vez que se le permite deducir una parte de las erogaciones que realice por concepto de pagos que representen un ingreso exento para el trabajador (564)

Lo anterior, evidencia que la afectación ocasionada resulte adecuada, sin tornar ruinoso o exorbitante el tributo, o sea, confiscatorio al determinarse su base impositiva; máxime que las exenciones establecidas en favor de los trabajadores tienen también límites respecto a su cuantía, por lo que la

restricción reclamada no es total, pues la parte que está sujeta a imposición para el empleado podrá disminuirse completamente, aunado a que la base de tributación puede aminorarse con las demás deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien con el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, mitigando con ello la carga impositiva de acuerdo con la capacidad contributiva propia. (565)

Corolario de lo anterior, para efectos de analizar la racionalidad de la medida, y de conformidad con lo antes expuesto, debe partirse del diseño elegido por el legislador en ejercicio de su amplia libertad de configuración legislativa al establecer la norma tributaria, dentro de los cuales encontramos los siguientes puntos a considerar: (572)

- a. El reconocimiento de la deducción se da, aunque de manera parcial (lo que por sí cumple con la exigencia mínima tratándose de deducciones estructurales).*
- b. Se limita la realización de gastos cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada.*
- c. La obligación de proveer previsión social corresponde al patrón (en coadyuvanza con el Estado), por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de que se trata, implicaría aceptar el traslado del impacto económico al Estado.*
- d. La propia legislación reconoce efectos fiscales a los conceptos no deducibles, para el cálculo de la PTU.*
- e. Además, es patente que la limitante no se establece de manera tal que nulifique la eficacia del reconocimiento de la erogación (es decir, notoriamente gravosa o imposible de alcanzar).*

Las razones que presenta la Segunda Sala, para justificar la constitucionalidad de las deducciones a las que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, carecen de sustento jurídico material, porque las razones, por las cuales considera que las finalidades de i) Mejorar la simetría fiscal; ii) Aumentar la recaudación; y iii) Combatir la evasión y

la elusión fiscal, son válidas y justificadas, se apoyan en aspectos formales, únicamente.

No es suficiente indicar que el restablecimiento del principio de política tributaria conocido como simetría fiscal, es una medida idónea, aun y cuando el legislador no puede sustentar la corrección de una asimetría, que él mismo introdujo, argumentando la derogación de diversos impuestos (elementos externos a la mecánica propia de que se trata) como una finalidad objetiva. De igual manera, es insuficiente señalar que las medidas adoptadas por el legislador son necesarias, justificando dicha necesidad, ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de Renta y considerando indispensable introducir una medida que tendiera a combatir las prácticas elusivas en los que incurren las personas morales en su calidad de patrones.

Igualmente, es insuficiente manifestar que, para alcanzar las finalidades mencionadas, la decisión legislativa es proporcional, en tanto que sólo restringe, de manera parcial, el derecho de los contribuyentes a deducir los gastos estrictamente indispensables para la generación de los ingresos, aun y cuando no existe una correspondencia directa entre la erogación por concepto de previsión social y la obtención de los ingresos de la empresa; por último, la justificación de que, el incentivo para el patrón es el otorgamiento del derecho a deducir las erogaciones que son ingreso exento para el trabajador, no proporciona una razón, de justicia fiscal, para considerar válido el argumento de la Segunda Sala.

Independientemente de lo anterior, es consideración personal que la Segunda Sala confunde los conceptos de ingreso no acumulable con ingreso exento de pago del impuesto. Esta confusión se observa en los comentarios que realiza la Segunda Sala, en relación a la simetría fiscal.

La definición, la causa y los objetivos o finalidades de la simetría fiscal ha sido precisada por el Pleno de la Suprema Corte de justicia de la Nación, de la siguiente forma.

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.²⁵ La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

En tal caso, cuando la Segunda Sala menciona que una finalidad de la reforma y, en particular, la limitación al porcentaje de deducción de las erogaciones que realiza el patrón y son ingresos exentos para el trabajador, es restablecer la simetría fiscal, está intentando restablecer algo que no necesita ser restablecido, porque, con los ingresos exentos no se produce asimetría fiscal, ya que todo ingreso exento es ingreso acumulable. A diferencia del verdadero ingreso que no es acumulable; por ejemplo, lo señalado en el último párrafo, del inciso A, del artículo 16, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2017, en el que se dispone:

²⁵ Tesis P. LXXVII/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, p. 67

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

A. En materia de estímulos fiscales:

...

Los estímulos fiscales previstos en las fracciones VIII, IX, X y XI del presente apartado no se considerarán ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, debido a que la Segunda Sala consideró que los agravios de las autoridades recurrentes fueron fundados, en el mismo CONSIDERANDO **OCTAVO**, procedió a estudiar los conceptos de violación que omitió el Juez de Distrito, en el Juicio de Amparo de origen. El examen de dichos conceptos de violación obedece a que estos van encaminados a demostrar la inconstitucional de la limitación a las deducciones autorizadas para el contribuyente, que a la vez son ingresos exentos para los trabajadores, establecidas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Equidad tributaria e igualdad jurídica. (574)

En el primer y segundo conceptos de violación, la quejosa sostiene que las disposiciones reclamadas violan el principio de equidad tributaria contenido en los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por las siguientes razones: (575)

- *La limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, provoca un **trato diferenciado injustificado** entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, pues dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, tendrán montos deducibles diferentes, en la medida en que uno de ellos efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje, lo cual llevará a que el primero tenga un monto deducible menor que el segundo, a pesar de haber efectuado idénticas erogaciones a favor de sus trabajadores (primer concepto de violación).*

- *Las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto inciden en la determinación de la base del impuesto, violan el principio de **equidad tributaria**, porque generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas, ya que personas que pueden tener el mismo nivel de ingresos, pueden tener capacidades contributivas distintas entre sí, en la medida en que unas realicen mayores erogaciones y otras las realicen en menor cantidad y, sin embargo, de cualquier forma todas ellas no podrán deducirlas porque la ley lo prohíbe. Así, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales (segundo concepto de violación).*

Por lo antes expuesto, resulta impreciso como lo señala la empresa quejosa que exista una diferencia de trato entre dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, pues tendrán montos deducibles diferentes, en la medida en que uno de ellos efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje. (584)

*Lo anterior es así, pues la propia quejosa evidencia el error en el que incurre al plantear argumentos a través de los cuales considera la violación a la garantía de equidad tributaria comparando el **hecho fáctico o hipotético** de realizar o no, más o menos erogaciones deducibles; aduciendo que, por virtud de ellas, se recibe un trato diferenciado; sin reparar en que, en todo caso, su argumento lo desprende de su situación particular. (585)*

Es de reconocer que le asiste la razón a la Segunda Sala, máxime que se apoya en las tesis de jurisprudencia aplicables en la especie.

Principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica. (591)

Por su parte, en el tercer concepto de violación, la quejosa sostiene que las disposiciones reclamadas violan los principios de legalidad tributaria y

seguridad jurídica contenidos en los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por las siguientes razones: (592)

- Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, **porque tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución**, a la vez que, dadas sus carencias, se ha tenido que recurrir a disposiciones de inferior categoría como lo son: el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa y el Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, ambos publicados en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; la Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan y la Resolución Miscelánea Fiscal, estas dos últimas para dos mil catorce, publicadas el treinta de enero de dos mil trece; las cuales, no son más que una confirmación de que se violan los principios mencionados.
- Asimismo, en tanto los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **excluyen la deducción de erogaciones a las cuales tienen derecho los contribuyentes**, también se transgreden los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**.

Ahora, el hecho de que el artículo 28, fracción XXX, reclamado, no establezca cómo es que los contribuyentes determinarán si, en efecto, hubo una disminución o no en la magnitud de las prestaciones señaladas, para que se encuentren en aptitud de definir si aplicarán el factor de 0.53 o el de 0.47, no conlleva una transgresión a los derechos fundamentales que se aducen violados, porque en esa norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse, a fin de determinar el monto de erogaciones no deducible y correlativamente el que será deducible. (610)

De acuerdo con lo anterior, **no asiste la razón a la quejosa** en cuanto sostiene que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la

Renta vigente a partir de dos mil catorce, viola los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, porque contrariamente a lo que sostiene, en dicho precepto legal se establecen con toda precisión y claridad los componentes que inciden en la determinación de la base gravable (necesarios para cuantificar, en un aspecto específico, el hecho imponible), esto es, el factor de 0.53 que como regla general deberá aplicarse para calcular la cantidad que no será deducible por concepto de pagos realizados por el contribuyente a sus trabajadores y para éstos sean ingresos exentos, así como el factor de 0.47 que por excepción podrá aplicarse en lugar del de 0.53 para obtener dicho monto no deducible, bajo la condición de que las prestaciones de referencia no disminuyan en el ejercicio de que se trate en relación con las otorgadas en el inmediato anterior, lo cual pone de manifiesto que en un acto formal y materialmente legislativo se prevé –en esa medida– dicho elemento esencial del tributo en acatamiento a los principios constitucionales mencionados, con independencia de que en el precepto legal examinado no se contenga, como tal, un procedimiento para determinar cuál de los dos factores a que alude resultará aplicable, porque en todo caso sienta las bases para definirlo. (626)

*Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e infundados los restantes conceptos de violación**, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce. (627)*

Nuevamente, es de reconocer que le asiste la razón a la Segunda Sala, máxime que se apoya en la tesis de jurisprudencia aplicable al principio de legalidad y es correcto lo señalado a la fundamentación, en relación a la regla I.3.3.1.16, de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece.

2.4. CONSIDERANDO NOVENO

2.4.1. Artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

La Segunda Sala debe pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, para ello, en el CONSIDERANDO **NOVENO**, presenta los siguientes argumentos:

NOVENO. *Procede ahora a estudiar la constitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensión o jubilación del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social**), respecto del cual también el Juez de Distrito concedió la protección constitucional. (628)*

Contra esa parte de la sentencia impugnada, las autoridades recurrentes argumentan que la valoración efectuada por el Juez de Distrito sobre el carácter de indispensabilidad para generar el ingreso de las erogaciones de que se trata. En específico, la Delegada del Presidente de la República en su agravio décimo sexto señaló que se analizó incorrectamente el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues pasó por alto la naturaleza complementaria de las aportaciones cuya deducción limita. (629)

Es decir, el artículo declarado inconstitucional contempla la deducción de aportaciones complementarias a las establecidas en la Ley del Seguro Social, lo que indica que no son obligatorias y que el patrón decide otorgarlas voluntariamente a sus trabajadores, aunado a que no son indispensables para la generación del ingreso. (630)

*Dichos planteamientos **son fundados**. (631)*

Ahora, los patrones pueden crear reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, o jubilaciones del personal, de forma complementaria, sujetándose a las normas y disposiciones generales aplicables. (653)

*Por tanto, si bien las aportaciones a las reservas complementarias son erogaciones realizadas por el patrón con el fin de asegurar recursos para cumplir con las obligaciones relativas a las enfermedades y accidentes profesionales, invalidez, vida y a la cesantía en edad avanzada y vejez, su constitución resulta **complementaria** a lo exigido por la Ley del Seguro Social, siendo el Instituto el obligado a constituir las reservas con las cuotas pagadas por los patrones y otros sujetos obligados. (658)*

*Ahora bien, como ha quedado expuesto, debe precisarse que los montos que se erogan por concepto de seguridad social a los que se refiere el artículo 25, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta **son distintos** a los gastos que se efectúan por concepto de previsión social de carácter exento a los que refiere el diverso artículo 28, fracción XXX del mismo ordenamiento. (659)*

*En primer lugar, no se trata de gastos que necesaria e inevitablemente deben realizarse conforme a lo dispuesto por la propia ley ni representan, en sí mismos, la disposición de una parte del patrimonio del contribuyente, al ser una erogación voluntaria, que puede realizarse o no, según la decisión del patrón, sin que la determinación de no realizarlas, obstaculice el desarrollo de actividades y ponga en riesgo la obtención de ingresos; es decir **no son estructurales**. (660)*

*Pero en el presente caso, los conceptos de seguros complementarios y primas de antigüedad no son aspectos que se relacionen ni siquiera de manera indirecta con la generación del ingreso, pues si bien previenen necesidades de carácter contingente y futuro, lo cierto es que no tienen el efecto de incrementar la productividad de los trabajadores, y como tal el ingreso; es decir, tampoco pueden ser consideradas como **estructurales**. (661)*

*De ahí que los presentes gastos deben ser considerados como **no estructurales** y, por tanto, con el carácter de beneficios para efectos fiscales, pues si bien el legislador busca incentivar una determinada*

conducta, lo cierto es que su establecimiento no guarda una relación de carácter directo ni indirecto con la capacidad contributiva de los causantes.
(662)

*En conclusión, la deducción de los pagos que realiza el patrón en montos adicionales a los que exige la ley son **beneficios** otorgados hasta el límite que el legislador considere como idóneo para cumplir con la política fiscal que persigue en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, toda vez que no está desconociendo una erogación directamente relacionada con la obtención de ingresos, pues, no estamos ante una erogación estructural.*
(663)

Las razones expuestas por la Segunda Sala se apoyan en la distinción que realizó, de manera preliminar, en relación a la naturaleza de las deducciones estructurales y no estructurales, ya que, efectivamente, *los conceptos de seguros complementarios y primas de antigüedad no son aspectos que se relacionen ni siquiera de manera indirecta con la generación del ingreso, pues si bien previenen necesidades de carácter contingente y futuro, lo cierto es que no tienen el efecto de incrementar la productividad de los trabajadores, y como tal el ingreso; es decir, tampoco pueden ser consideradas como **estructurales**.*

En aplicación del criterio que considera no estructurales a aquellas erogaciones que no estén íntimamente e indispensablemente relacionadas con la obtención del ingreso y, por tanto, sea aplicable el principio de libertad de configuración legislativa, el legislador tiene la facultad de limitar el porcentaje de dicha deducción.

Debido a que la Segunda Sala consideró que los agravios de las autoridades recurrentes fueron fundados, en el mismo **CONSIDERANDO NOVENO**, procedió a estudiar los conceptos de violación que omitió el Juez de Distrito, en el Juicio de Amparo de origen (equidad tributaria). El examen de dichos conceptos de violación obedece a que estos van encaminados a demostrar la inconstitucional de la limitación a las deducciones autorizadas para el contribuyente, que a la vez son

ingresos exentos para los trabajadores, establecidas en el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

***En consecuencia,** al resultar fundados los agravios de las autoridades recurrentes, **relacionados con el principio de proporcionalidad,** con fundamento en el artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo en vigor, **se procede a estudiar el concepto de violación que omitió el Juez de Distrito** (equidad tributaria) en atención a la concesión decretada con base en el principio de proporcionalidad tributaria. (664)*

En su segundo concepto de violación, la quejosa sostiene en esencia lo siguiente: (665)

- *Las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto inciden en la determinación de la base del impuesto, violan el principio de **equidad tributaria,** porque generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas, ya que personas que pueden tener el mismo nivel de ingresos, pueden tener capacidades contributivas distintas entre sí, en la medida en que unas realicen mayores erogaciones y otras las realicen en menor cantidad y, sin embargo, de cualquier forma todas ellas no podrán deducirlas porque la ley lo prohíbe. Así, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales (segundo concepto de violación).*

En relación con dicho argumento, conviene precisar que, de conformidad con lo desarrollado hasta ahora, el otorgamiento de una deducción hasta determinada cuantía de gastos no estructurales de seguridad social como los que nos ocupa, no implica un ajuste a la estructura, al diseño o al monto del impuesto sobre la renta de conformidad con la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo; sino la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial, por lo que la norma impugnada no tiene que juzgarse

*conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y en ese sentido declararse **inoperante** por la vía de la **equidad tributaria**. (658)*

*No obstante lo anterior, aun cuando subsistiera el estudio sobre la base del derecho humano a la igualdad, la quejosa hace depender la comparación del **trato desigual**, de la misma forma que con el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta de circunstancias particulares y fácticas de la operatividad de la norma, por lo que, en suma, resultaría igualmente **inoperante**. (659)*

*Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e inoperante el diverso concepto de violación**, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce. (660)*

Es de reconocer que le asiste la razón a la Segunda Sala, máxime que se apoya en que *el otorgamiento de una deducción de gastos no estructurales, no implica un ajuste a la estructura, al diseño o al monto del impuesto sobre la renta de conformidad con la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo; sino la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial, por lo que la norma impugnada no tiene que juzgarse conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.*

2.5. CONSIDERANDO DÉCIMO

2.5.1. Artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

La Segunda Sala debe pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, para ello, en el **CONSIDERANDO DÉCIMO**, presenta los siguientes argumentos:

DÉCIMO. En relación con los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**no deducción de cuotas de seguridad social enteradas por el patrón y pagadas por el trabajador con el salario de éste**), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional, al considerar que limitar la deducibilidad de las erogaciones que realice el patrón por concepto de cuotas de seguridad social a cargo de sus trabajadores es irracional y desproporcional en tanto que con dicha medida se busca restablecer la simetría fiscal, que es más bien un principio de política fiscal y no un derecho fundamental. (669)

Al respecto, los Delegados de las autoridades responsables, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, formularon en síntesis los siguientes agravios: (670)

- ...

Los anteriores agravios son **fundados**. (671)

Finalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el once de diciembre de dos mil trece, **sólo autoriza la deducibilidad de las aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones**, por lo que ya no son deducibles las pagadas por el patrón que corresponden a los trabajadores, como se aprecia en sus artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, los que disponen: (684)

“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo”.

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

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las

disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo”.

Además, en el artículo 93, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reitera la exención de la cuota de seguridad social a cargo de los trabajadores pagada por los patrones: (687)

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

...

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones”.

De esta forma, para determinar si los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, resulta necesario determinar si el pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social, a cargo de un tercero (el trabajador) atendiendo a sus características, que son definidas por las condiciones y términos bajo las que dicha erogación es realizada, se debe reconocer como deducción estructural o si su deducción implica sólo un beneficio. (690)

*Así, debe señalarse que asiste la razón a las autoridades recurrentes en cuanto señalan que **dicho gasto no debe considerarse estructural**, ya que tiene la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón. (691)*

En efecto, tratándose de este tipo de erogaciones, este Alto Tribunal advierte que merecen una consideración diversa a la de las erogaciones cuya deducción puede ser limitada siempre que se atienda a una finalidad objetiva y razonable, en términos del estándar que se ha descrito. (692)

En consecuencia, la deducción de este tipo de gastos debe caer en la categoría de no estructural o de beneficio y, en todo caso, su reconocimiento tendría como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o

extrafiscal, sin que exista ninguna obligación a cargo del legislador para hacerlo, por lo que su previsión o no previsión está fuera del alcance del principio de proporcionalidad tributaria. (695)

No se desconoce que en el artículo 36 de la Ley del Seguro Social establezca: (696)

“Artículo 36. Corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo”.

*Precepto del cual, como se dijo, corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, cuando éstos perciban como cuota diaria **el salario mínimo**. (697)*

Sin embargo, dicha circunstancia no hace que sean inconstitucionales los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, porque cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, por disposición del artículo antes transcrito, le corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota; **lo que pone de manifiesto que en este caso, se actualiza el supuesto de los dos primeros artículos, pues la referida cuota será pagada por el patrón y, por tanto, deducible.** (698)

En esta medida, el hecho de que el legislador haya considerado como no deducibles las cuotas de seguridad a cargo del trabajador pagadas por los patrones, para restablecer la simetría fiscal, en virtud de que el tratamiento contrario representaba un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón, es una decisión que, además de no contravenir ningún principio constitucional, queda dentro de la absoluta libertad de configuración del legislador. (699)

En efecto, bajo la misma lógica de la simetría fiscal, el legislador pudo haber considerado dichos pagos como un ingreso acumulable para el trabajador, y permitir a los patrones deducir totalmente el porcentaje dichas erogaciones. (700)

En todo caso, con independencia de qué esquema resulte más o menos oneroso para el patrimonio de los patrones, o más o menos benéfico para los trabajadores, lo cierto es que constituye un juicio de política tributaria que sólo es propio de la facultad de configuración del legislador y no de la competencia jurisdiccional de esta Suprema Corte, contrastar los diversos intereses y las situaciones sociales y económicas reales de las diversas categorías de contribuyentes, en este caso, los trabajadores y los patrones. (701)

*Finalmente, este Alto Tribunal advierte que la parte quejosa, en el cuarto concepto de violación manifestó, en forma general, que los preceptos reclamados violan el principio de **rectoría económica del Estado**, contenido en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no se cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares; por el contrario, se establecen normas que se traducen en una afectación para el actor económico, cuando éste debe recibir un estímulo por su inversión y por favorecer la generación de empleos. (703)*

*Tal planteamiento **es inoperante**, en la medida que la peticionaria del amparo no pone de manifiesto la forma en cómo, según su apreciación, se trastoca el referido precepto constitucional, limitándose a realizar diversas manifestaciones subjetivas, relativas a cómo debe establecerse una cuestión de política fiscal; aspecto que, como ha quedado de manifiesto, incumbe al legislador. (704)*

*Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes en infundados los planteamientos de un diverso concepto de violación en la demanda de amparo, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en los artículos 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce. (705)*

De conformidad con los artículos 107, 147 y 168 de la Ley del Seguro Social, las cuotas de seguridad social se integran con aportaciones de los patrones, de los trabajadores y del gobierno federal.

En el caso de cuotas de seguridad social pagadas por el patrón, a cargo del trabajador, la Segunda Sala indica que dicho gasto no debe considerarse estructural, ya que tiene la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón, por tanto, no es deducible.

La erogación que es deducible es la parte de las cuotas de seguridad social pagadas por el patrón, que la ley señala que son a cargo de dicho sujeto.

Sin embargo, tratándose de la cuota que el patrón debe cubrir, íntegramente, en el caso de trabajadores que perciben como cuota diaria el salario mínimo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley del Seguro Social, el legislador permite la deducción de dicha erogación al 100%.

Señala la Segunda Sala que, por tratarse de una deducción no estructural, el legislador está en posibilidad de permitir su deducibilidad íntegra, en aplicación de un juicio de política tributaria, fundamentándose en el principio de configuración legislativa.

De este juicio de política fiscal, derivo la tesis de jurisprudencia 2a./J. 187/2016 (10a.), con número de registro 2013227, de la Décima Época emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, de diciembre de 2016, Tomo I, página 689, correspondiente a la materia Administrativa, con la voz:

RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE. *El artículo 36 de la Ley del Seguro Social indica que corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo. Así, con fundamento en el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de*

2014, cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo y, por tanto, corresponda al patrón pagar íntegramente la cuota, se actualiza el supuesto de deducibilidad contemplado en el artículo últimamente referido, pues el pago que se realiza no constituye una sustitución en la obligación primigenia de pago, sino que por disposición de la propia Ley del Seguro Social la cuota se constituye a cargo del patrón y, por ende, resulta deducible.

2.6. CONSIDERANDO DÉCIMO PRIMERO

2.6.1. Artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Los razonamientos del Considerando **DÉCIMO PRIMERO**, que se contienen entre los párrafos 706 a 861, pese al importante análisis del sistema del costo de lo vendido que efectúa la Segunda Sala, son innecesarios y ociosos, al otorgar amparo en contra de una norma, redactada en términos similares, que ya había sido declarada inconstitucional.

La afirmación anterior es confirmada por la Segunda Sala, en el párrafo 851 y 852 de la sentencia que se examina, en los que se lee:

*En orden de lo antes expuesto, resulta **infundado** el argumento de la autoridad por virtud del cual sostiene que no eran aplicables diversas jurisprudencias de la Primera Sala, pues a similares conclusiones ha arribado esta Segunda Sala respecto de la constitucionalidad del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. (851)*

En efecto, la Primera Sala emitió en su momento, con relación a la disposición vigente -en iguales términos a la actual- en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el uno de enero de dos mil cinco hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece las tesis 1a./J. 126/2006 y 1a./J. 127/2007 localizables en las páginas doscientos noventa y ocho; y trescientos cuatro respectivamente, tomo XXVI, correspondiente al mes de

septiembre de dos mil siete, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubros y textos siguientes: (852)

“RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado- tengan lugar en ejercicios distintos”.

“RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO

GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad

de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal”.

Como se observa, la disposición que impedía dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido que se preveía en el artículo 45-F, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, es la misma que se prevé en el artículo 39, último párrafo de la Ley vigente. (853)

En todo caso, para resolver sobre la inconstitucionalidad de la disposición cuestionada, lo único que tenía que hacer la Segunda Sala era reiterar el criterio jurisprudencial anterior, sin hacer análisis alguno.

CAPÍTULO III

Conclusiones y propuestas

1. CONCLUSIONES.

Primera. La sentencia que resuelve el Recurso de Revisión, en materia de Amparo, 1012/2014, se encuadra en la corriente del postpositivismo, como base jurídico-filosófica, de las resoluciones judiciales del Poder Judicial Mexicano.

Segunda. La Segunda Sala establece la base argumentativa de la sentencia, en la parte que denomina: *parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones*, apoyándose en los postulados de la Teoría de la Argumentación Jurídica, expuesta por la escuela Alicantina.

Tercera. Para la resolución de los agravios, contenidos en los Recursos de Revisión, la Segunda Sala se apoya en la distinción que establece la Teoría de la Argumentación jurídica entre reglas y principios, jurídicos.

Cuarta. La interpretación del principio de proporcionalidad tributaria, contenido en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, permite obtener un principio subyacente: el de libertad de configuración legislativa, que otorga amplias facultades al legislador en el diseño de contribuciones.

Quinta. El ejercicio de ponderación entre los principios constitucionales de *proporcionalidad y libertad de configuración legislativa*, no cumple con las reglas de la Teoría de la Argumentación Jurídica, porque no se dan las condiciones que permitan afirmar la existencia de un conflicto entre los citados principios.

Sexta. En materia de deducciones, que afectan la determinación de la base, para el cálculo del impuesto sobre la renta, a cargo de contribuyentes del régimen del título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, personas morales, la Segunda Sala define las deducciones estructurales y no estructurales.

Séptima. La sentencia refleja una deficiente interpretación jurídica de las normas que regulan los ingresos exentos de los trabajadores, en relación con la obtención del ingreso de las empresas.

Octava. La Segunda Sala contradice sus propias determinaciones al indicar, por una parte, que, tratándose de deducciones estructurales, el legislador está obligado a reconocer su existencia, sin que exista justificación alguna que permita la limitación o reducción del porcentaje deducible; y, por otra parte, indica que una deducción, no obstante estar calificada como estructural, “...**no impide que el legislador imponga restricciones o límites por razones de índole social, económico o política fiscal.**”

Novena. En la interpretación y aplicación de la doctrina jurisprudencial de las deducciones estructurales a erogaciones que los patrones realizan y que son ingresos exentos para los trabajadores, la Segunda Sala cambia la naturaleza de las erogaciones, al calificarlas como deducciones estructurales, cuando no lo son.

Décima. La sentencia cumple la función de avalar la decisión política del Congreso de la Unión de diseñar un impuesto que cumpla la función de incrementar la recaudación del impuesto sobre la renta, a cargo de las personas morales, aun y cuando sus argumentos no son totalmente correctos.

2. POSIBLES EFECTOS DE LA SENTENCIA.

Si bien el derecho es un medio de control de la conducta y no de cambio, también es cierto que los derechos y obligaciones, legales, son importantes en la toma de decisiones de las empresas.

Por tal motivo, es consideración personal que, en la medida de lo posible, tanto las empresas de nueva creación como las ya establecidas busquen alternativas legales para dejar de realizar erogaciones que sean ingreso exento

para los trabajadores, con el propósito de inhibir la carga fiscal que representan dichas erogaciones.

3. PROPUESTAS.

El tema de las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta es, de suyo, interesante, complicado y laborioso. No obstante, puede considerarse un tema que, doctrinalmente, no ha sido plenamente estudiado; el mismo comentario es aplicable al tema de las exenciones, en materia de impuesto sobre la renta; por tales motivos, se presentan las siguientes propuestas.

Primera. La clasificación de las deducciones, contenidas en el título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede considerarse un tema de tesis a desarrollar, a nivel doctoral, en el que se investigue la clasificación, definición, causas y finalidades de cada concepto deducible y no deducible; considerando que la investigación debe ser abordada desde el ámbito de la economía, la política y el derecho, básicamente.

Segunda. Las causas y los efectos de la exención de pago, tanto económicos como jurídicos y políticos, en materia de impuesto sobre la renta, son tema de una tesis doctoral.

Tercera. En materia de impuesto sobre la renta, a cargo de personas morales, el Congreso de la Unión debe permitir la deducción, al 100%, de erogaciones que, independientemente de ser ingreso exento para los trabajadores, son obligaciones legales, en materia laboral o de seguridad y previsión social, impuestas por el legislador a los patrones.

Bibliografía.

- Aguiló Regla Josep. *Positivismo y Postpositivismo. Dos paradigmas jurídicos en pocas palabras*, Alicante, DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, 30 (2007)
- Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, Palestra Editores, Lima 2010
- Epílogo a la Teoría de los derechos fundamentales*, trad. De Carlos Bernal Pulido, Revista española de Derecho Constitucional, año 22, número 66, Madrid 2002
- Constitutional Rights, Balancing, and Rationality*, Ratio Iuris 2003
- On Balancing and Subsumption. A Structural Comparison*, Ratio Iuris, 2003
- Álvarez García, Santiago (coord.), *Diccionario de Economía Pública*, editorial del Economista, Madrid 2010,
- Arriola Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª edición, 1ª reimpresión, Themis, México 2000
- Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la Argumentación*, Ariel, Barcelona 2012
- Bautista Alberdi, Juan, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina. Según su Constitución de 1853*, Obras completas, t-IV, Imp., Lit. y Enc. de "La Tribuna Nacional", Buenos Aires, 1886
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edición, 2ª reimpresión, Porrúa, México 2012
- Delgado Rivero, Francisco y Muñiz Pérez, Manuel, *Principios de Hacienda Pública. Teoría de los impuestos*, Delta Publicaciones, Madrid, 2014

- García Bueno, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002
- González, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1975
- Guastini, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2014
- Herrera Molina, Pedro Manuel, *La Exención Tributaria*, COLEX, Madrid 1990
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1999
 - El Hecho Imponible*, 3ª edición, 2ª reimp., Abeledo Perrot, Buenos Aires 2011
- Martín Queralt, Juan, *et al*, 13ª edición, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid 2002
- Martínez Zorrilla, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Madrid, Marcial Pons 2010
- Moschetti, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980
- Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974
- Roa Jacobo, Juan Carlos, (coord.) *Todo fiscal. Régimen General del Impuesto sobre la Renta, personas morales*, BOSH, México 2017
- Soler, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, 4ª edición, La Ley, Buenos Aires 2011

Diccionarios

- Diccionario de la Real Academia de la Lengua

ANEXOS

DATOS PRINCIPALES

EXPEDIENTE:	1012/2014
TIPO DE ASUNTO:	AMPARO EN REVISIÓN
MINISTRO:	EDUARDO MEDINA MORA I.
TEMA:	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL ONCE DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRECE, EN ESPECIAL LOS ARTÍCULOS 25, FRACCIONES VI Y X, 27, FRACCIÓN XI, 28, FRACCIONES I, PÁRRAFO PRIMERO Y XXX, Y 39, ÚLTIMO PÁRRAFO. IZSO/ IAIZ
ÓRGANO JURISDICCIONAL DE ORIGEN Y DATOS DEL EXPEDIENTE RESPECTIVO:	JUZGADO TERCERO DE DISTRITO EN EL ESTADO DE YUCATÁN (EXP. ORIGEN: J.A.: 184/2014 (CUADERNO AUXILIAR 440/2014))

RESOLUTIVOS

ÓRGANO DE RADICACIÓN:	SEGUNDA SALA
PONENTE:	EDUARDO MEDINA MORA I.
FECHA DE RESOLUCIÓN:	SESIONADO EL 21/09/2016

DOCUMENTOS:

PUNTO RESOLUTIVO	VOTACIÓN
21/09/2016 • SE MODIFICA LA SENTENCIA RECURRIDA. • LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE A LA QUEJOSA CONTRA LOS ARTÍCULOS 25, FRACCIONES VI Y X, Y 28, FRACCIONES I, PRIMER PÁRRAFO, Y XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN VIGOR A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE. • LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A LA QUEJOSA CONTRA LOS ARTÍCULOS 27 FRACCIÓN II Y 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN VIGOR A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE, PARA LOS EFECTOS PRECISADOS EN LA PARTE FINAL DEL FALLO.	MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS - Voto a favor JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS - Voto a favor ALBERTO PÉREZ DAYÁN - Voto a favor EDUARDO MEDINA MORA I. - Voto a favor JAVIER LAYNEZ POTISEK - Voto a favor

MINISTRO(A)	TIPO DE VOTO	VOTO
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS	Voto particular	