



# 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

---

*“Análisis de las ejecutorias de amparo en revisión falladas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, origen de las tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 (10a.) y 2a. /J. 187/2016 (10a.), en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a la deducibilidad de las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores cuyo pago asume el patrón.”*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Pedro José Miranda Sadurní**

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

“Todas las cosas nos han sido dadas para un fin y esto un artista lo debe sentir con más intensidad. Todo lo que nos ocurre, incluso las humillaciones, las desventuras, los bochornos, todo nos es dado como material, o como arcilla, para que modelemos nuestro arte.”

J.L. Borges

## Introducción

En sesión pública celebrada el 21 de septiembre de 2016, los Ministros de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (“SCJN”) emitieron una controversial sentencia en la que, entre otras cosas, se resolvió la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”) en relación con la no deducibilidad de las cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social (“IMSS”) cuyo pago asumen los patrones. Dicho fallo derivó a la postre en la aprobación y emisión de las tesis de jurisprudencia 188/2016 (10a.)<sup>1</sup> y 2a. /J. 187/2016 (10a.)<sup>2</sup>

En los últimos años, la reflexión en torno a la justicia fiscal y, específicamente, en relación con el reconocimiento y garantía a la protección de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, ha tenido un importante desarrollo en su configuración jurisprudencial y principalmente a raíz del reconocimiento y la adopción por parte de la SCJN de la exigencia de la proporcionalidad o razonabilidad en las medidas legislativas como una obligación del derecho fundamental de seguridad jurídica a través del cual se plantea un instrumento metodológico de interpretación de conflictos que involucran la intervención de derechos fundamentales con el objeto de tutelarlos, expandiendo tanto como sea posible su ámbito de protección y buscando la compatibilidad de derechos fundamentales.

Ahora bien, no obstante dicho desarrollo jurisprudencial técnicamente es muy plausible en cuanto al alcance y protección de derechos fundamentales, así como por lo que hace al análisis interpretativo logrado a través de la interpretación proporcional; al momento de la aplicación en la materia fiscal, dicha finalidad de ampliar la tutela y reconocimiento de derechos fundamentales, así como de buscar la compatibilidad de éstos, es considerablemente atenuada frente a un principio democrático de libre configuración legislativa. Es entonces, que la finalidad de dicha metodología y desarrollo jurisprudencial parece pasar a un segundo plano y, al menos en la materia fiscal, se convierte en un método para la justificación constitucional en la intervención a derechos fundamentales, como en gran medida sucedió en el análisis de la constitucionalidad de la reforma en materia fiscal en vigor a partir del 1 de enero de 2014.

---

<sup>1</sup> 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. *Tesis de jurisprudencia 188/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época Gaceta del Semanario Judicial de la Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I Página: 692*

<sup>2</sup> RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE. *Tesis de jurisprudencia 187/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I, Página: 689*

No se pierde de vista la importancia de la actividad recaudadora del Estado para cubrir el gasto público, ni mucho menos las múltiples recomendaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”) en aumentar la recaudación. Sin embargo, dicha lucha no puede llevarse de manera aislada a la protección a los derechos fundamentales de la justicia fiscal, pues su reconocimiento no es una cuestión caprichosa, sino que conlleva, como todo derecho fundamental, al reconocimiento mismo de la dignidad humana y su libre configuración; pero, además, la justicia fiscal conlleva un aspecto necesario para el sano desarrollo de una economía justa y equitativa en cualquier país.

La constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la LISR, en cuanto desconocen el reconocimiento de un gasto como deducible, no puede ser ajena al escrutinio constitucional. Ello, pues con independencia que la Segunda Sala de la SCJN haya eludido la justificación constitucional a partir de considerar que dicho gasto no indispensable para la generación de ingresos y, por ende, su reconocimiento no le era exigible al legislador; lo cierto es que, contrario a ello, la jurisprudencia del propio Pleno de la SCJN, ha sustentado no sólo la indispensabilidad del gasto, sino de igual forma la inconstitucionalidad desde distintas aristas respecto a la no deducibilidad del mismo; criterios que a la fecha del presente trabajo, no han sido substituidos, interrumpidos, ni se han superado por contradicción, por lo que su observancia es vigente de conformidad con la Ley de Amparo (“LA”).

No se pierde de vista que los fallos que sustentan las tesis de jurisprudencias 188/2016 (10a.) y 2a. /J. 187/2016 (10a.) pudiera derivar de un desafortunado análisis a una *litis* no entendida y que, por ende, con independencia de la constitucionalidad reclamada, pudiera coexistir una interpretación respecto al alcance de la deducción de lo dispuesto en los artículos 25, fracción VI y 28 fracción de la LISR, a través de la cual se permita su deducibilidad cuando la ley reconozca la obligación del patrón de asumir la parte obrera de una cuota al IMSS; esto es, no sólo cuando se pague el salario mínimo, sino que de igual forma cuando dicha obligación se asume contractualmente, ya sea a través del contrato colectivo o bien a través del contrato individual de trabajo, circunstancia que, además, pudiera alcanzarse dentro de un ámbito de armonía constitucional conforme al principio de proporcionalidad jurídica.

En todo caso deberá tenerse presente que se está frente a una interpretación que deberá seguirse de forma obligatoria por los órganos de impartición de justicia en materia fiscal, por lo que resulta de vital importancia y trascendencia definir el alcance, efectos y consecuencias de las jurisprudencia referidas o, en su caso, definir qué criterios deberán de prevalecer; principalmente, pues ello derivará en gran medida que continúe la lucha del reconocimiento de dichas erogaciones como parte del principio de proporcionalidad tributaria, circunstancia que a la postre esperemos sea nuevamente analizado por

Pleno de la SCJN a efecto de resolver en definitiva que criterios deben de prevalecer en aras de la seguridad jurídica y el Estado de Derecho.

Así las cosas, a efecto de abarcar lo anterior, en el Capítulo I se analizará el régimen legal y la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social que, como contribuciones obligatorias se cubren de manera tripartita y proporcional por trabajadores, patrones y el Estado al IMSS con motivo de financiar, principalmente, el Seguro Social (*i.e.* seguros de riesgos de trabajo, enfermedad, maternidad, invalidez vida, retiro, principalmente). Ello nos permitirá distinguir quiénes y en qué proporción asumen la carga patrimonial de cubrir dichas contribuciones al IMSS y, principalmente, en qué casos y porqué motivos un patrón asume la obligación de efectuar el pago de una cuota que en un origen correspondía al trabajador. Asimismo, como parte de lo anterior se analizará el régimen fiscal que desde 1953 hasta la fecha ha recaído sobre las cuotas obrero-patronales a efecto de reconocerlas tanto en la ley como en la jurisprudencia como gastos estrictamente indispensables, cuya deducción debe de ser reconocida a efecto de garantizar la protección del principio de proporcionalidad tributaria, incluso, cuando el pago de las cuotas obreras se realice en substitución por el patrón.

En el Capítulo II se analizará el marco teórico conforme al cual se confrontarán las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN. Para ello se desarrollará el principio de proporcionalidad, visto como un instrumento metodológico de interpretación para la resolución de conflictos entre derechos fundamentales y cuyo objetivo es tutelarlos, expandiendo tanto como sea posible su ámbito de protección, de forma tal que sean compatibles. Dicho análisis comprende la concepción doctrinal, así como la adopción jurisprudencial por parte de la SCJN.

Como parte de lo anterior, analizaremos el marco de protección que garantiza en materia del impuesto sobre la renta el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ("CPEUM"). Específicamente analizaremos la teoría jurisprudencial sobre las deducciones estructurales y no estructurales, clasificación que atiende a la vinculación del gasto con indispensabilidad del mismo para la generación de ingresos.

En el Capítulo III analizaremos las consideraciones que fueron sustentadas a lo largo de las etapas procesales que derivaron en el amparo en revisión fallado por la Segunda Sala de la SCJN para analizar la *litis* que fue puesta a su consideración por los contribuyentes quejosos, así como por el Ejecutivo Federal y el Congreso de la Unión en su carácter de autoridades responsables. Bajo este contexto, analizaremos las consideraciones que fueron asumidas por la Segunda Sala de la SCJN a efecto de sustentar la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción de la LISR en relación con la no deducibilidad de las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS.

Dicho análisis tendrá por objeto determinar alcance, efectos y consecuencias de la de constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en relación con la deducibilidad de las referidas cuotas bajo la perspectiva de la Segunda Sala de la SCJN. Para ello, serán confrontadas con argumentos jurídicos las consideraciones que sustentan el fallo mencionado.

Hecho lo anterior, de ser posible intentaremos interpretar los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR conforme a la CPEUM y acorde con las consideraciones asumidas por la SCJN de manera tal que las cuotas obreras pagadas al IMSS por las empresas sean deducibles, en la medida que (i) dichas cuotas efectivamente sean cubiertas por la empresa y no por los trabajadores, y (ii) que la obligación de pago se sustente en ley.

El objetivo final de esta investigación será no sólo dejar claro el alcance, efectos y consecuencias del fallo de constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en relación con la deducibilidad de las referidas cuotas, lo cual continua hasta cierto punto incierto; sino que de igual forma buscaremos una lectura óptima de dichos preceptos que sea conforme tanto a las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN como a la CPEUM, la cual, eventualmente, deberá de subir al Pleno de la SCJN a efecto que, en su carácter de última instancia en la impartición de justicia, garantice seguridad jurídica en cuanto a la interpretación que deberá de prevalecer.

## Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I. Planteamiento del Problema en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014 .....</b>	<b>9</b>
<b>I.1. Antecedente legislativo y adición de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014.....</b>	<b>9</b>
<b>I.2. Planteamiento del Problema .....</b>	<b>36</b>
<b>Capítulo II. Marco Teórico: Principio de proporcionalidad en la medida legislativa y proporcionalidad tributaria en las deducciones autorizadas de impuesto sobre la renta.....</b>	<b>38</b>
<b>II.1. Principio de proporcionalidad.....</b>	<b>38</b>
<b>II.2. Teoría de las deducciones estructurales y no estructurales a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.....</b>	<b>61</b>
<b>Capítulo III. Análisis y Confrontación de la Sentencia del Juicio de Amparo en Revisión 1012/2014 a la luz del Principio de proporcionalidad en la medida legislativa en relación con la proporcionalidad tributaria en las deducciones autorizadas de impuesto sobre la renta: Constitucionalidad Artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....</b>	<b>69</b>
<b>III.2. Pronunciamiento de Constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014 (tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 y 2a. /J. 187/2016) .....</b>	<b>69</b>
<b>III.2. Confrontación de las consideraciones del fallo de la Segunda Sala de la SCJN.....</b>	<b>85</b>
<b>III.3. Interpretación sugerida de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR conforme a la CPEUM y acorde con las consideraciones asumidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....</b>	<b>102</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>105</b>
<b>Bibliografía: .....</b>	<b>109</b>

## Abreviaturas

RA	Amparo en Revisión
CFF	Código Fiscal de la Federación
CONSAR	Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
JA	Juicio de Amparo Indirecto
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IDE	Impuesto sobre Depósitos en Efectivo
ISR	Impuesto sobre la Renta
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
LA	Ley de Amparo
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LSD	Ley del Seguro de Desempleo
LSS	Ley del Seguro Social
LFT	Ley Federal del Trabajo
LOPJF	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación
SBC	Salario Base de Cotización
SMG	Salario Mínimo General
SAR	Sistema de Ahorro para el Retiro
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TCC	Tribunales Colegiados de Circuito
TFF o TFJA	Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UMA	Unidad de Medida y Actualización

## **Capítulo I. Planteamiento del Problema en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014**

En el presente Capítulo se plantea la problemática para lo cual delimitaremos de manera clara y precisa el objetivo de la investigación. Para ello, analizaremos la forma en la que el Estado Mexicano reconoce y garantiza el derecho a la seguridad social a través del servicio público que presta el IMSS en relación con la institución del Seguro Social; asimismo, analizaremos el financiamiento de este organismo, específicamente, por lo que hace a las cuotas obrero-patronales, su naturaleza jurídica y las formas en las que son cubiertas al IMSS.

Por otra parte, analizaremos el tratamiento fiscal que históricamente tanto la LISR como nuestros Tribunales Federales, particularmente la SCJN, han definido en relación con la deducción de las cuotas obrero-patronales pagadas por las empresas al IMSS. Ello a efecto de entender la problemática puesta a consideración de la Segunda Sala de la SCJN en relación la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la LISR respecto la deducibilidad de las cuotas de seguridad social pagadas por las empresas.

### **I.1. Antecedente legislativo y adición de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014**

*i) La Seguridad social y su Financiamiento, ii) Tratamiento de las Cuotas de Seguridad Social para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y, iii) Tratamiento de las Cuotas de Seguridad Social para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014*

#### **i. La Seguridad Social y su Financiamiento**

##### **a) Generalidades de la Seguridad Social en México**

La seguridad social ha sido definida por la Organización Internacional del Trabajo en conjunto con la Asociación Internacional de la Seguridad Social como “...la protección que la sociedad proporciona a sus miembros mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo o enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Organización Internacional del Trabajo en conjunto con la Asociación Internacional de la Seguridad Social, Administración de la Seguridad Social, 1ª ed., Oficina Internacional del Trabajo, Ginebra, 2001, p. 6

Por su parte, el artículo 22 de la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>4</sup> reconoce a la seguridad social como un derecho humano y establece que toda persona tiene derecho a la seguridad social, de forma tal que se garantice la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.

Con base en lo anterior, los Estados se comprometen al reconocimiento más amplio del derecho a la seguridad social y a garantizar su cumplimiento. Es decir, los Estados tienen la responsabilidad de garantizar el bienestar de su población y de otorgarles la oportunidad de mejorar su calidad de vida, de acuerdo con las posibilidades de cada uno y otorgándole la debida importancia.<sup>5</sup>

México no es la excepción, constitucionalmente existe el reconocimiento a diversos derechos fundamentales tendientes a la satisfacción de derechos económicos, sociales y culturales, indispensables para la dignidad y libre desarrollo de la personalidad de los miembros que integran la sociedad, tal como sucede con el reconocimiento del derecho a la educación, a la vivienda digna, a la salud, al trabajo, entre otros, reconocidos en los artículos 3, 4 párrafos tercero y cuarto, 5, 28 párrafo quinto, 123 apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, Apartado B, fracciones XI, XIII y XIV, entre otros preceptos de la CPEUM.<sup>6</sup>

En relación con lo anterior, señala Luis Ponce de León<sup>7</sup>, el sistema de seguridad social en México comprende los seguros sociales, programas de asistencia pública y privada, previsión social, apoyos para vivienda, instrumentos del derecho a la salud, entre otros. En la especie nos detendremos a analizar los seguros sociales para los trabajadores del sector privado a que se refiere el artículo 123 de la CPEUM Apartado A, fracción XXIX de la CPEUM<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> **Artículo 22** Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.

<sup>5</sup> Trejo García, Ema del C., et al., Estudio Jurídico Internacional y de Derecho Comparado sobre Seguridad Social, Febrero 2007, <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-05-07.pdf>, p. 6

<sup>6</sup> Véase, Ibídem p. 20

<sup>7</sup> Ponce deLeón A., Luis M., *El Sistema Jurídico de la Seguridad social en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Num. 62, p.807 disponible en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2493/2749>

<sup>8</sup> **Artículo 123.** Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

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

b) El Seguro social

El artículo 123, Apartado A, fracción XXIX de la CPEUM da sustento a la LSS<sup>9</sup> como una ley de utilidad pública en la cual se regula los seguros de invalidez, vejez, vida, cesación involuntaria del trabajo, enfermedades y accidentes, servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

En relación con lo anterior, el artículo 2 de la LSS<sup>10</sup> establece que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso, y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

Para ello de los artículos 4<sup>11</sup> y 5<sup>12</sup> de la LSS se desprende que el seguro social es el instrumento básico de la seguridad social, el cual se establece como un servicio público de carácter nacional, cuya organización y administración se deposita en el IMSS. Para Mario de la Cueva el seguro social "...es parte de la previsión social obligatoria que bajo la administración o vigilancia del Estado, tiende a prevenir o compensar a los trabajadores por la pérdida o disminución de su capacidad de ganancia, como resultado de la realización de riesgos materiales y sociales a que están expuestos"<sup>13</sup>

De esta forma, tenemos que en México, el Estado garantiza el derecho a la seguridad social a través de la institución del seguro social. Ahora, de conformidad con el artículo 6 de la LSS<sup>14</sup>, el seguro social

---

**XXIX.** Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares. (...)

<sup>9</sup> La LSS fue publicada en el DOF el 19 de enero de 1943.

<sup>10</sup> **Artículo 2.** La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

<sup>11</sup> **Artículo 4.** El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de esta Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos.

<sup>12</sup> **Artículo 5.** La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, social y privado, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo.

<sup>13</sup> De la Cueva, Mario, Derecho Mexicano del Trabajo, 6ª ed., Porrúa, México, 1964, p. 15

<sup>14</sup> **Artículo 6.** El Seguro Social comprende:

comprende dos regímenes a saber el obligatorio y voluntario a efecto de ofrecer las distintas ramas de seguros. En el Régimen Obligatorio una persona es afiliada de forma obligatoria por la empresa empleadora derivado de tener una relación laboral subordinada y remunerada, lo que obliga a su aseguramiento. La afiliación al Régimen Voluntario es una opción abierta a otros sectores de la sociedad interesados en participar en este sistema de seguridad social<sup>15</sup>; en este caso se encuentran los afiliados al Seguro de Salud para la Familia (SSFAM), al Seguro Facultativo (estudiantes), entre otros, normalmente asociados al sector informal de la economía.<sup>16</sup>

El artículo 11 de la LSS establece que el esquema de prestaciones del Régimen Obligatorio comprende todos los seguros que el IMSS ofrece, es decir: i) Riesgos de Trabajo (SRT); ii) Enfermedades y Maternidad (SEM); iii) Invalidez y Vida (SIV); iv) Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez (SRCV)<sup>17</sup>, y v) Guarderías y Prestaciones Sociales (SGPS). En la presente investigación no nos detendremos en analizar el contenido de cada uno de estos seguros, en lugar de ello, nos enfocaremos a revisar el régimen de financiamiento a través del cual el Estado hace posible esta figura del seguro social.

### c) Las Aportaciones de Seguridad Social

La seguridad social respecto al seguro social, no sólo es el derecho a la cobertura que hemos señalado, sino que también conlleva una obligación constitucional para los gobernados de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, lo cual se logra a través de las aportaciones de seguridad social.

En efecto, de conformidad con el artículo 2, fracción II del CFF<sup>18</sup> las aportaciones de seguridad social (junto con los impuestos, derechos y contribuciones de mejora) tienen la naturaleza de contribuciones.

---

I. El régimen obligatorio, y

II. El régimen voluntario.

<sup>15</sup>Véase Bermúdez Cisneros, Miguel, Derecho del Trabajo, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2000, p. 483

<sup>16</sup> En relación con la seguridad social para el sector informal de la economía véase el artículo de León Pérez, Vladimir, *Protección, Previsión y Seguridad Social en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, <https://archivosjuridicos.unam.mx/www/bjv/libros/5/2458/33>

<sup>17</sup> A partir de 1997 el Seguro de Retiro, Cesantía y Vejez ya no es administrado por el IMSS, sino que opera a través de las cuentas individuales de ahorro de los trabajadores, con una garantía de pensión mínima por parte del Gobierno Federal.

<sup>18</sup> **Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: (...)

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. (...) Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Específicamente, las aportaciones de seguridad social se definen como aquellas contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Mucho se ha dicho sobre la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social<sup>19</sup>; sin embargo, con la expedición del CFF en 1982 el legislador mexicano fijó su postura respecto a que las aportaciones de seguridad social son contribuciones no sólo en el CFF sino que ello se ve reflejado en la LIF y en el artículo 1o de la propia LSS y, por ende, deben de responder a las exigencias de entre otros principios el de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria reconocidos en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Al respecto, al tener la naturaleza de contribuciones las aportaciones de seguridad social comparten sus elementos esenciales de existencia los cuales deben estar contenido en la ley respectiva a saber: sujetos; objeto o hecho imponible; base para la determinación; tasa, tarifa o cuota y; época de pago, tal como ha sustentado la SCJN.<sup>20</sup>

Refiriéndonos al sector privado, tenemos que las aportaciones de seguridad social son: a) Cuotas a cargo de trabajadores y patrones pagadas al IMSS, b) Cuotas a cargo de patrones para la CONSAR y c) Aportaciones de patrones para INFONAVIT. En los siguientes apartados analizaremos brevemente las cuotas a cargo de trabajadores y patrones pagadas al IMSS y, de manera superficial, se analizará lo relativo al INFONAVIT y CONSAR, para lo cual atenderemos a su naturaleza de contribuciones, analizando cada uno de sus elementos:

- *Sujetos*

Por lo que hace a los sujetos de la contribución, la doctrina distingue entre sujetos activos y pasivos, los primeros son los que contribuyen para el funcionamiento de la institución aseguradora y los

---

<sup>19</sup> Sergio de la Garza señala en su obra Derecho Financiero Mexicano 5 posturas diversas en torno a la naturaleza de las aportaciones de seguridad social a saber: 1) Tesis de que las cuotas son impuestos, 2) Tesis de que las cuotas son derechos, 3) Tesis de que las cuotas son contribuciones especiales, 4) Tesis de que las cuotas de seguridad social son contribuciones de carácter gremial que constituyen un salario socializado y 5) Tesis de que las cuotas y los créditos por capitales constitutivos son parafiscalidades. Véase De la Garza, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, 28ª ed., Porrúa, México 2012, p.p. 362 a 367

<sup>20</sup> Véase tesis de jurisprudencia de rubro: IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, abril de 2003, p. 1020.

segundos son los que en su calidad de beneficiarios dependientes del sujeto activo se benefician del seguro.<sup>21</sup>

Respecto al sujeto activo en términos generales son (i) todos los trabajadores que deban de afiliarse de conformidad con el artículo 12 de la LSS, (ii) las empresas empleadoras y (iii) el Gobierno Federal. Ello se advierte del artículo 5-A, fracción XV de la LSS<sup>22</sup> en cuanto señala que las cuotas obrero-patronales son las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados. No debe perderse de vista que el Gobierno Federal de igual forma contribuye, pero lo hace de forma independiente a la empresa, pero siempre como parte de la misma contribución.

- *Objeto o hecho imponible*

Por lo que hace al objeto o hecho generador de la contribución, es decir, "...la manifestación de la realidad económica que trata de someter a imposición"<sup>23</sup>, éste se justifica a partir del régimen obligatorio a que se refiere la LSS y, por lo tanto, corresponde precisamente al vínculo laboral por el cual tanto empresa, trabajador y Estado adquieren la obligación de efectuar las aportaciones respectivas, que en caso de actualizarse alguno de los siniestros amparados por la cobertura del seguro social, el Estado se sustituirá en la responsabilidad que pudiera asumir la empresa. Dicha situación se replica para las cuotas patronales pagadas al INFONAVIT y a la CONSAR.<sup>24</sup>

- *Base gravable*

La base gravable, será el salario base de cotización ("SBC") que no es otra cosa que los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo con las excepciones que establece el propio artículo 27 de la LSS, dentro de las cuales se exceptúa las propias aportaciones al seguro social que paga el patrón. Debe de tenerse presente que dicho salario no es lo mismo que el salario integrado a que se refiere la LFT, por lo que hay que atender en cada caso a lo dispuesto en una u otra ley.

---

<sup>21</sup> Bermúdez Cisneros, Miguel, Op. Cit. p. 480

<sup>22</sup> **Artículo 5 A.** Para los efectos de esta Ley, se entiende por: (...) **XV.** Cuotas obrero patronales o cuotas: las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados;

<sup>23</sup> De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 417

<sup>24</sup> Véase Moreno P., Javier, *Implicaciones de la Seguridad Social*, Revista Latinoamericana de Derecho Social Núm. 7, julio-diciembre de 2008, pp. 165-189

El SBC con el que se afilia a un trabajador no es ilimitada, pues conforme al artículo 28 de la LSS nadie puede cotizar con un SBC superior al equivalente a 25 veces la UMA (límite superior) ni menor del salario mínimo genera (“SMG” o “salario mínimo”) (límite inferior). Por ello que se tenga un límite mayor y una inferior respecto a la base de la contribución.

- *Cuota tasa o tarifa*

Por lo que hace a la cuota, tasa o tarifa aplicable a la base para efecto de cubrir la cuota obrero-patronal varían en función del tipo de seguro y del sujeto obligado, pagos en pesos por trabajador (cuotas fijas), pagos en función del SBC (cuotas proporcionales) y cuotas excedentes. De esta forma los seguros de SIV, SGPS, SEM, y SRCV están establecidos como porcentaje sobre el SBC del trabajador afiliado. El resto las cuotas y aportaciones corresponden a cantidades fijas o variables (de acuerdo con la siniestralidad de cada empresa en el caso de SRT)

En el Anexo A del Informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión 2016-2017<sup>25</sup> presentado por el IMSS, se muestra el esquema por tipo de seguro (tasas de contribuciones en porcentajes) donde se advierte cómo las tasas de contribución varían en función del tipo de seguro y del sujeto obligado, e incluyen pagos en pesos por trabajador (cuotas fijas), pagos en función del SBC (cuotas proporcionales) y cuotas excedentes.:<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Anexo A del Informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión 2016-2017, IMSS, <http://www.imss.gob.mx/conoce-al-imss/informe-2016-2017>, p. 5.

<sup>26</sup>1/ SBC: salario base de cotización.

2/ La prima de este seguro depende de la siniestralidad de cada empresa. La vigencia de la prima promedio ponderada corresponde al periodo marzo 2016-febrero 2017. Fuente: Información Básica Anual de Riesgos de Trabajo.

3/ SM: salario mínimo diario, cifra igual a 73.04 pesos en diciembre de 2016. A partir de 2017, con la implementación de la Unidad de Medida y Actualización (UMA), las contribuciones pagadas al IMSS dejan de hacer referencia al SM. Esto es, a partir de 2017 la base de cotización para la cuota fija y excedente del SEM y la cuota social del SRCV será la UMA.

4/ La LSS estipula un pago diario por asegurado, el cual se actualiza de manera trimestral. Para diciembre de 2016 el monto fue de 10.57 pesos, lo que equivale a 14.47% del salario mínimo.

5/ El 1° de julio de 1997, el tope del salario base de cotización para el SIV y el SRCV se fijó en 15 veces el salario mínimo, debiendo aumentar un salario mínimo por año hasta llegar a 25 en 2007, quedando fijo a partir de dicho año. A partir de 2017, con la implementación de la UMA, el límite superior del salario base de cotización considerara el valor de esta.

6/ Esta cuota se refiere a 7.143% de la cuota patronal de dicho seguro ( $7.143\% \times 1.75\% = 0.125\%$ ).

7/ Se refiere a 7.143% de la cuota patronal de dichos ramos ( $7.143\% \times 3.15\% = 0.225\%$ ).

8/ La LSS en su Artículo 168, fracción IV, reformado en el decreto del 26 de mayo de 2009, estipula un pago diario para los trabajadores que ganen hasta 15 veces el salario mínimo. Este pago depende del salario percibido por el trabajador y es actualizado de manera trimestral. Para diciembre de 2016, el importe promedio de las cuotas sociales por rangos de salario mínimo es de 4.63 pesos, lo que equivale a 6.33% del salario mínimo. A partir de 2017, con la implementación de la UMA, estos rangos salariales harán referencia a la UMA y no al salario mínimo.

Fuente: Ley del Seguro Social; Dirección de Incorporación y Recaudación, IMSS.

Seguro	Base de cotización	Aportación			Total
		Patrón	Trabajador	Gobierno Federal	
<b>Riesgos de Trabajo</b>	SBC <sup>1/</sup>	1.884 <sup>2/</sup>			1.884
<b>Enfermedades y Maternidad</b>					
<b>Asegurados</b>					
Prestaciones en especie					
Cuota fija	SM <sup>3/</sup>	20.400		14.466 <sup>4/</sup>	34.866
Cuota excedente	Total del SBC menos 3 SM	1.100	0.400		1.500
Prestaciones en dinero	SBC	0.700	0.250	0.050	1.000
<b>Pensionados</b>	SBC	1.050	0.375	0.075	1.500
<b>Invalidez y Vida</b>	SBC	1.750	0.625	0.125 <sup>6/</sup>	2.500
<b>Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez<sup>5/</sup></b>	SBC	5.150	1.125	0.225 <sup>7/</sup>	6.500
Retiro	SBC	2.000			2.000
Cesantía y Vejez	SBC	3.150	1.125	0.225	4.500
Cuota social	1-15 SM			6.334 <sup>8/</sup>	6.334 <sup>8/</sup>
<b>Guarderías y Prestaciones Sociales</b>	SBC	1.000			1.000

Debemos añadir a lo anterior, que de conformidad con el artículo 29 fracción II de la Ley del INFONAVIT los patrones deben aportar adicionalmente el 5% del salario de los trabajadores a su servicio, para abonarlo en la Subcuenta de Vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores. El 5% lo aporta exclusivamente el patrón y sirve para constituir el Fondo de Vivienda de los trabajadores, que es administrado por el INFONAVIT y servirá para el otorgamiento de crédito a sus derechohabientes, o bien para su retiro.<sup>27</sup>

- *Época de pago*

Finalmente, las cuotas obrero-patronales se causan por mensualidades vencidas y el patrón está obligado a determinar sus importes en los formatos impresos o usando el programa informático, autorizado por el IMSS. Asimismo, el patrón deberá presentar las cédulas de determinación de cuotas del mes de que se trate, y realizar el pago respectivo, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente a que se causó la contribución.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> Sitio oficial del INFONAVIT <http://portal.infonavit.org.mx>

<sup>28</sup> **Artículo 39.** Las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y el patrón está obligado a determinar sus importes en los formatos impresos o usando el programa informático, autorizado por el Instituto. Asimismo, el patrón deberá presentar ante el Instituto las cédulas de determinación de cuotas del mes de que se trate, y realizar el pago respectivo, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente.

De lo hasta aquí expuesto, se tiene un esquema general de las aportaciones de seguro social que comparte la naturaleza jurídica del genero de las contribución cuya finalidad es financiar al seguro social a efecto que el Estado pueda garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar de los trabajadores. En el siguiente apartado analizaremos las obligaciones a cargo de las empresas empleadoras respecto a la determinación y pago de las cuotas obrero-patronales.

d) Obligación de las empresas empleadoras frente a las cuotas obrero-patronales

Las empresas empleadoras son quienes se encuentran obligadas de determinarlas y enterarlas al IMSS, para ello al efectuar el pago de la nómina a sus trabajadores, la empresa deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir.<sup>29</sup>

Existen tres excepciones a la retención que las empresas empleadoras hacen a sus trabajadores, supuestos por los cuales los por ley patronales no podrán efectuar dicha retención:

- i. En caso de que la empresa pague el salario mínimo, ésta deberá de cubrir la parte correspondiente al trabajador (artículo 36 de la LSS).<sup>30</sup>
- ii. Cuando se tenga un contrato colectivo o contrato ley en el cual las empresas empleadoras se obligue al pago de prestaciones iguales o superiores a las que concede la LSS (Artículo 23 de la LSS)<sup>31</sup>
- iii. Asimismo, cuando la empresa no haga en tiempo oportuno la retención de la nómina, sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo en términos del artículo 38 de la LSS. (Artículo 38 de la LSS).<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> **Artículo 38.** El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir. (...)

El patrón tendrá el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta a sus trabajadores y deberá determinar y enterar al Instituto las cuotas obrero-patronales, en los términos establecidos por esta Ley y sus reglamentos.

<sup>30</sup> **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.

<sup>31</sup> **Artículo 23.** (...) Si en los contratos colectivos se pactan prestaciones iguales a las establecidas por esta Ley, el patrón pagará al Instituto íntegramente las cuotas obrero-patronales.

En los casos en que los contratos colectivos consignen prestaciones superiores a las que concede esta Ley, se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior hasta la igualdad de prestaciones, y respecto de las excedentes el patrón quedará obligado a cumplirlas. Tratándose de prestaciones económicas, el patrón podrá contratar con el Instituto los seguros adicionales correspondientes, en los términos del Título Tercero capítulo II de esta Ley. (...)

<sup>32</sup> **Artículo 38.** El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir.

En caso de los numerales anteriores i y ii la LSS, como se puede advertir de conformidad con los artículos 23 y 36 de la LSS las empresas empleadoras se obligan a pagar íntegramente la cuota obrera, es decir, sin efectuar la retención de las mismas al salario de los trabajadores. Por lo que hace al numeral iii, no se efectuará la retención en su totalidad, sino que por ministerio de ley sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo.

Una cuestión particular sucede cuando la obligación de cubrir prestaciones superiores a las de la LSS surge con motivo de un contrato individual de trabajo, pues en la LSS no existe disposición expresa en el sentido que la cuota obrera queda íntegramente a cargo de la empresa empleadora, lo cual sí sucede en el caso de un contrato colectivo.

En relación con esto último, considero que en este caso la obligatoriedad en el pago íntegro de la cuota obrera, sin que se efectúe retención alguna cuando así se pacte, deriva precisamente del acuerdo de voluntades de patrones y trabajadores a través del contrato individual de trabajo, lo que conlleva a que el patrón se encuentre obligado a realizar el pago íntegro de la cuota obrera de conformidad con los artículos 20<sup>33</sup>,31<sup>34</sup> 132<sup>35</sup> de la LFT, pues de lo contrario podría incurrir en una causal de rescisión o suspensión de la relación laboral imputable al patrón conforme a las fracciones del artículo 51<sup>36</sup> y 450 de la LFT<sup>37</sup>.

De lo anterior, podemos concluir que el patrón estará obligado a pagar la cuota obrero patronal en sustitución de sus trabajadores en tres supuestos:

---

Cuando no lo haga en tiempo oportuno, sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo. (...)

<sup>33</sup> **Artículo 20.-** (...) Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

<sup>34</sup> **Artículo 31.-** Los contratos y las relaciones de trabajo obligan a lo expresamente pactado y a las consecuencias que sean conformes a las normas de trabajo, a la buena fe y a la equidad.

<sup>35</sup> **Artículo 31.-** Los contratos y las relaciones de trabajo obligan a lo expresamente pactado y a las consecuencias que sean conformes a las normas de trabajo, a la buena fe y a la equidad.

<sup>36</sup> **Artículo 51.-** Son causas de rescisión de la relación de trabajo, sin responsabilidad para el trabajador:

I. Engañarlo el patrón, o en su caso, la agrupación patronal al proponerle el trabajo, respecto de las condiciones del mismo. Esta causa de rescisión dejará de tener efecto después de treinta días de prestar sus servicios el trabajador; (...)

V. No recibir el salario correspondiente en la fecha o lugar convenidos o acostumbrados; (...)

X. Las análogas a las establecidas en las fracciones anteriores, de igual manera graves y de consecuencias semejantes, en lo que al trabajo se refiere. (...)

<sup>37</sup> **Artículo 450.-** La huelga deberá tener por objeto: (...)

1. Cuando el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior, es decir, con el salario mínimo (SMG)
2. Cuando de manera contractual (individual o colectiva) se obligue a dar prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS.
3. Cuando la empresa no haga en tiempo oportuno la retención de la nómina

Estos son los únicos casos en los que el patrón se encontraría obligado a pagar las cuotas obreras, será íntegramente cuando se pague el salario mínimo y cuando este se obligue contractualmente con sus trabajadores; en cambio será una parcialidad cuando incurra en un retraso en la retención del salario. Conforme a esto analizaremos sus repercusiones fiscales a efecto de determinar si los gastos incurridos por estos motivos deben o no ser considerados como indispensable para el reconocimiento de su deducción tal como se explica en los siguientes apartados.

**ii. Tratamiento de las Cuotas de Seguridad Social para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013**

a) Tratamiento de la Deducción de las Cuotas de Seguridad Social en la LISR

El artículo 1° de la LISR<sup>38</sup> vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 señala que las personas físicas y morales residentes en México están obligadas al pago del ISR, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Los extranjeros por su parte estarán obligados al pago del ISR ya sea por que tengan un establecimiento permanente en el país, caso en el cual pagarán exclusivamente por los ingresos atribuidos a este, o bien respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional a que se refiere el Título V de la LISR

En el presente análisis nos enfocaremos a entender la forma en la que se causa y determina el ISR para el Régimen General del Título II de la LISR aplicable para las personas morales residentes en México o

---

<sup>38</sup> **Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Ello, pues éstos son los que principalmente se ven afectados por el tratamiento fiscal al pago y entero de las cuotas de seguridad social que hemos analizado. Si bien las personas físicas con actividad empresarial o profesional de igual forma se ven afectadas de igual manera por disposiciones similares, las mismas no serán objeto del presente análisis, aunque se adelanta que en todo caso se llegaría a las mismas conclusiones que con las personas morales.

Aclarado lo anterior, de conformidad con el artículo 10 de la LISR<sup>39</sup> vigente hasta el 2013, las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%<sup>40</sup>. El resultado fiscal del ejercicio se determinará obteniendo la utilidad fiscal de disminuir a la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, así como la PTU pagada en el ejercicio. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

En relación con lo anterior, el Pleno de la SCJN ha sostenido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que se generan operación tras operación.<sup>41</sup> Asimismo, la Primera Sala de la

---

<sup>39</sup> **Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

<sup>40</sup> En el Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la LISR, se modificó la tasa del 28% al 30% por los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

<sup>41</sup> **“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en

SCJN<sup>42</sup>, hace la precisión que sólo es gravable el ingreso que obtiene el contribuyente entendido como una afectación positiva al patrimonio, no así la entrada en efectivo.

Por su parte, la figura sustractiva de las deducciones autorizadas se encuentra prevista en el artículo 29 de la LISR vigente hasta antes del 31 de diciembre de 2013 y, generalmente, se asocia con los gastos, costos e inversiones en los que incurren los contribuyentes en su operación, para lo cual, de igual forma, ha sido reconocido por la SCJN como un elemento fundamental para la configuración de la base impositiva, tal como se verá más adelante al analizar el principio de proporcionalidad que se refiere el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Ahora bien, del artículo 29 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, se podrá advertir que en su fracción VIII<sup>43</sup> se establece como una deducción autorizada las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Cabe señalar que dicho concepto siempre

---

comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad." *Tesis de jurisprudencia con número de registro 200034, visible en la foja 101, del Tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación.*

<sup>42</sup> **"RENTA. LA REGLA APLICABLE EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CONSISTENTE EN QUE EL IMPUESTO SE CAUSA AL OBTENER INGRESOS, INCLUYE LOS PERCIBIDOS EN CRÉDITO, SALVO LAS EXCEPCIONES QUE EL PROPIO ORDENAMIENTO ESTABLEZCA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999).** El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la tesis P. /J. 52/96, de rubro "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.", que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, independientemente de que sean las utilidades las que conforman la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, debiendo puntualizarse que para el caso de las personas morales, no se hace distinción alguna en relación a las entradas en efectivo. Al analizar los artículos 15 y 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1999, se desprende que el régimen general del Título II considera relevante no la entrada en efectivo, sino la obtención del ingreso e, inclusive, de un ingreso en crédito, entendido éste como afectación positiva a la esfera jurídica del causante. Al obtenerse ingresos en crédito, la persona no percibe necesariamente efectivo ni otros bienes, pero sí ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, aun en contra de su voluntad, contraprestación que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes o en la prestación de un servicio. En consecuencia, el ingreso en crédito constituye el ingreso por excelencia, toda vez que es producido, entre otras circunstancias, por las contraprestaciones a que dan lugar los actos jurídicos onerosos al momento mismo en que se perfeccionan; por las contraprestaciones que se van produciendo de manera paulatina si el acto jurídico de que se trate da lugar a la obtención de contraprestaciones periódicas; por los bienes que ingresan al patrimonio de manera gratuita, porque no se paga ninguna contraprestación por adquirirlos; así como por las obligaciones que salen del patrimonio sin que el deudor satisfaga la prestación a que estaba obligado. **Por lo anterior, puede concluirse que lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera gravable es el ingreso que obtiene el sujeto o contribuyente, no así la entrada de efectivo.**" *Tesis: 1a. CCVI/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo XXIII, Enero de 2006, Página: 741*

<sup>43</sup> **Artículo 29.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: (...)

**VIII.** Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

ha calificado como un ingreso exento para los trabajadores tal como lo sustentaba el artículo 109, fracción IX de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013

Recordemos que las cuotas que se pagan al IMSS, por regla general se cubren por una parte por el trabajador, otra por el patrón y finalmente el aporte del Gobierno Federal. Por lo que hace a la cuota obrero patronal hemos señalado que de conformidad con el artículo 38 de la LSS las empresas empleadoras son quienes se encuentran obligadas a determinarlas y enterarlas al IMSS. Para ello al efectuar el pago de la nómina a sus trabajadores, la empresa deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir.<sup>44</sup>

No obstante lo anterior el patrón pagará la integridad de la cuota obrero en tres supuestos: (i) cuando el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior, es decir, con el salario mínimo (SMG), (ii) cuando de manera contractual se obligue a dar prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS o bien, (iii) cuando exista un retraso en la retención al salario de la cuota obrera. En tanto que se obliga a pagar una parte de esta cuando exista retraso en la retención de la cuota obrera por parte del patrón.

Así, parece claro que, hasta el 31 de diciembre de 2013, de conformidad con el artículo 29, fracción VIII de la LISR, eran deducibles los pagos efectuados por las empresas de las cuotas pagadas al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores, ya sea porque el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior o bien por haberse obligado laboralmente (contrato individual y colectivo) al pago de prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS.

Dicha situación no siempre fue así, sino que deriva de un amplio debate entre contribuyentes y autoridades fiscales que dio lugar a diversos precedentes por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa “TFJA”), así como por el Poder Judicial a través de los cuales se logró que el legislador contemplara en la LISR vigente del 1° de enero de 2002 a al 31 de diciembre de 2013 como una deducción autorizada las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando éstas sean originalmente a cargo de los trabajadores. Ello se analizará a continuación:

b) Antecedentes legislativos y judiciales hasta el 31 de diciembre de 2013

- *Ejercicios fiscales de 1953 a 1965*

---

<sup>44</sup> **Artículo 38.** El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir. (...)

El patrón tendrá el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta a sus trabajadores y deberá determinar y enterar al Instituto las cuotas obrero-patronales, en los términos establecidos por esta Ley y sus reglamentos.

Los artículos 29, fracción VI, de la LISR vigente a partir de 31 de diciembre de 1953<sup>45</sup>, así como del artículo 48 de su Reglamento<sup>46</sup>, en los cuales ya se preveía la deducción de los gastos que se hicieran por vía de previsión social, incluyendo las cuotas obrero-patronales, pagadas por la empresa al IMSS.

Con el abandono del régimen cédular y la entrada en vigor de la LISR vigente a partir de 1965, no se consideró expresamente dicha deducción; sin embargo, existía el artículo 26, fracción VII de dicha LISR<sup>47</sup> el cual subsistía en el artículo 48, fracción I, de su Reglamento, en los que se contemplaba la deducción de la previsión social.

En relación con lo anterior, el Tribunal Fiscal de la Federación, por conducto de sus respectivas Salas Regionales, emitió criterios diversos en los que por un lado sostenían que era improcedente deducir del pago del ISR de las cuotas obreras pagadas al IMSS por las empresas al no ser propio y normal para los fines del negocio al tratarse de contribuciones de carácter fiscal<sup>48</sup>; en tanto que, por otro lado, se

---

<sup>45</sup> **Artículo 29.** Para determinar la utilidad gravable, del total de los ingresos se podrán deducir: (...)

VI. Los gastos que se hagan por vía de previsión social, incluyendo las cuotas obrero patronales, pagadas por la empresa al Instituto Mexicano del Seguro Social.

<sup>46</sup> **Artículo 48.** Se consideran gastos de previsión social, para los efectos de la deducción a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de ley, los que se hagan en cumplimiento de los contratos de trabajo y reglamentos respectivos por los siguientes conceptos:

I. Cajas de ahorro, servicio médico, pagos por accidentes de trabajo, escuelas, bibliotecas, becas para trabajadores, fondos de ahorros, fomento de deportes y otros de naturaleza análoga, de acuerdo con los contratos y reglamentos mencionados, y,

II. Las primas de seguros de empleados y obreros, siempre que se paguen a empresas mexicanas y que su monto anual no exceda del importe de tres mensualidades del sueldo salario del trabajador.

<sup>47</sup> **Artículo 25 (sic).** Las deducciones a que se refiere este título deberán de reunir los siguientes requisitos: (...) VII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones se otorguen de forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa.

<sup>48</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES PAGADAS POR EMPRESAS A CUENTA DE TERCEROS.**- No son gastos deducibles. Si en un contrato de obra, la dueña del mismo se obliga con la compañía constructora a pagar el importe de las cuotas obrero patronales levantadas a dicha constructora, este gasto no podrá ser deducible por no ser propio y normal para los fines del negocio, como lo exige el artículo 26 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Juicio No. 1377/77. *Resolución de la Séptima Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, de 12 de agosto de 1977. I-TS-8546 R.T.F.F. Primera Época. No. 481 - 486. Enero 1977 - Julio 1978. p. 138*

**CUOTAS OBRERO PATRONALES, EL PAGO DE LAS, NO ES UN GASTO PROPIO DEL NEGOCIO Y POR ENDE NO SON DEDUCIBLES PARA LOS EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**-Los gastos efectuados por el patrón relativos al pago de cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, no son gastos propios del funcionamiento de un negocio, porque estas cuotas tienen la naturaleza de contribuciones especiales de servicio a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico o de clase social, puede estimarse como un cumplimiento de prestaciones del patrón en bien del trabajador, constituyendo un salario socializado que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su reglamentaria, y además, dichas aportaciones no son deducibles para los efectos del pago del impuesto sobre la renta. En efecto, si las cuotas obrero patronales, revisten el carácter de contribución ello lógica y jurídicamente no puede estimarse como un gasto propio del funcionamiento de un negocio, ya que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, aquellas

resolvió que resultaba aplicable el artículo 26, fracción VII en relación con el artículo 48 del anterior Reglamento que permitía expresamente la deducción mencionada, así como que se trataba de un gasto normal y propio deducible conforme al 20, fracción VIII de la LISR.<sup>49</sup>

Dicha controversia escaló hasta la Segunda Sala de la SCJN quien resolvió la contradicción de tesis 89/79 de la cual surgió a la tesis de jurisprudencia 2a./J.15/94<sup>50</sup> en la cual se sostuvo medularmente

---

contribuciones resultan obligatorias, de ahí la inoperancia de su deducibilidad, para efectos del pago del impuesto sobre la renta, en virtud de que como se apunta, si aquellas cuotas revisten el carácter de contribuciones, éstas jurídicamente no pueden ser deducibles, máxime que si bien es verdad que forman parte de las erogaciones de un negocio, en cuanto a su naturaleza jurídico contable, sin embargo, también es verdad que dichos gastos no pueden deducirse por estar destinados al pago de una contribución. *Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito Amparo directo 6/78. Ferralver, S. A. 13 de julio de 1978. Unanimidad de votos. Ponente: Angel Suárez Torres. Secretario: Hugo G. Lara Hernández.*

**CUOTAS OBRERO PATRONALES.- QUEDAN COMPRENDIDAS DENTRO DEL CONCEPTO DE CONTRIBUCION A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 27 FRACCION 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-** De acuerdo con lo dispuesto por el artículo en cuestión, no son deducibles los pagos que se hagan por contribuciones a cargo de terceros, debiendo entenderse que dentro de las mismas quedan incluidos los pagos que se hagan al Instituto Mexicano del Seguro Social por concepto de cuotas obrero patronales que corresponden originariamente a los trabajadores. Toda vez que el término "contribuciones" debe interpretarse en concordancia con el alcance que claramente dio el legislador a la palabra mencionada, ya que ésta no fue empleada en el sentido de "impuesto" o "gravamen", sino más bien en la acepción gramatical de "pago de una cuota", sea cual fuere la naturaleza de ésta, en cuya acepción quedan comprendidas las aportaciones que se hacen al Seguro Social; esto se explica en razón de que es patente que la intención del legislador fue de que las empresas no dedujeran de sus ingresos acumulables los pagos que efectuaran y que originalmente corresponden a terceros. *Revisión No. 470/82.- Resuelta en sesión de 17 de enero de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Rodolfo Pérez Castillo. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 49. Enero 1984. p. 566 II-TASS-5766*

<sup>49</sup> Sirve de ejemplo la tesis I-TS-8373 **CUOTAS OBRERAS PAGADAS A NOMBRE DE LOS TRABAJADORES.** Las empresas las podían deducir en 1973. En el año 1973 no existía la prohibición para que las empresas dedujeran el importe de las cuotas obreras pagadas por las mismas compañías a nombre de sus trabajadores, al Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que esta limitación establecida en los artículos 26 fracción I y 27 fracción I de la materia, fue posterior a la mencionada anualidad. Al contrario, en esa época debía regularse esta situación por lo dispuesto por el artículo 48 del anterior Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que permitía expresamente la deducción mencionada; por ello, esta disminución de los ingresos acumulables era correcta en aquel año. *RESOLUCIÓN DE LA SEGUNDA SALA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE 25 DE AGOSTO DE 1976. JUICIO 5972/76, promovido por Fisher Governor de México, S.A. Tesis I-TS-8373 R.T.F.F. Primera Época. Año XL. No.475-477. Julio- Septiembre. 1976. p. 274*

<sup>50</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES. LAS PAGADAS POR LAS EMPRESAS CORRESPONDIENTES A LOS TRABAJADORES SON DEDUCIBLES DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEY VIGENTE EN 1965).** La Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1964, no reguló de manera concreta y específica la deducibilidad de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social correspondientes a los trabajadores, como lo hacía el ordenamiento tributario en vigor en 1954; sin embargo, aquella circunstancia no implicaba que dichas cuotas no encuadraran en la hipótesis de deducción que establecía el artículo 20, fracción VIII, de esa Ley, relativa a los gastos normales y propios del funcionamiento del negocio, ya que en la exposición de motivos de ese ordenamiento se dijo, por una parte, que se mantenían las deducciones normales y propias de las diversas actividades y, por otra, se pretendió que el impuesto sobre la renta realmente recayera sobre las utilidades de los contribuyentes. Además, también se autorizaba la deducción de las cuotas que el causante como trabajador cubriera a instituciones públicas de seguridad social, sin alterar las deducciones ya permitidas a las empresas. En esas condiciones, y si se considera, en otro aspecto, que las cuotas relativas tienen su origen en los sueldos pagados por las empresas, lo que da lugar a considerarlas como gastos normales y propios del funcionamiento del negocio, es de concluirse que, aun cuando las cuotas obreras pagadas por los patrones constituyan contribuciones de carácter fiscal, sí son deducibles para efectos del pago del

que las cuotas correspondientes a trabajadores pagadas por la empresa al IMSS tienen su origen en los sueldos pagados por éstas, lo que da lugar a que dichos pagos sean considerados como gastos normales y propios del funcionamiento del negocio deducibles conforme al artículo 20, fracción VIII, de esa LISR<sup>51</sup>.

De la ejecutoria que dio lugar a la tesis de jurisprudencia 2a./J.15/94, resulta importante destacar que la Segunda Sala de la SCJN sostuvo que el hecho que fueran contribuciones de carácter fiscal no era óbice para concluir la deducibilidad del pago de las mismas, ya que el no hacerlo así conllevaría que, en la parte relativa, se tomara como base gravable la utilidad de los trabajadores y no propiamente las obtenidas por las empresas.<sup>52</sup>

En otras palabras, explica la ejecutoria referida, que el hecho de desconocer la deducción de los gastos incurridos por cubrir el pago de dichas cuotas a cargo de los trabajadores provocaría que se les impusiera la obligación de tributar sobre una base gravable ajena al contribuyente, es decir, sobre una utilidad inexistente en tanto que se trata de los sueldos o rentas obtenidas por los trabajadores. Dicho criterio fue adoptado posteriormente por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la tesis I.4o.A.274 A.<sup>53</sup>

---

impuesto sobre la renta. Tesis 2a./J.15/94, Gaceta número 82, pág. 16; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XIV-October, pág. 35.

<sup>51</sup> **Artículo 20.** De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones: (...) **VIII.** Los gastos normales y propios del negocio.

<sup>52</sup> Empero, el que las repetidas cuotas constituyan contribuciones fiscales correspondientes a terceros y que las empresas tengan que aportarlas y enterarlas al Instituto Mexicano del Seguro Social, no implica que no puedan deducirse del impuesto sobre la renta, pues, de no hacerlo, conllevaría que, en la parte relativa, se tomara como base gravable la utilidad de los trabajadores y no propiamente las obtenidas por las empresas.

En otras palabras, el que las empresas deban de aportar las cuotas de seguridad social con cargo a los trabajadores de salario mínimo general y, en su caso, de retener las de salario superior con el fin de enterar ambas al Instituto Mexicano del Seguro Social, no obliga a que las empresas deban pagar el impuesto sobre la renta sobre dichas cuotas, pues, de hacerlo, provocaría que se les impusiera la obligación de tributar sobre una base gravable ajena o, mejor dicho, sobre una utilidad inexistente en tanto que se trata de los sueldos o rentas obtenidas por los trabajadores. De ahí la razón lógica por la que sí deban deducirse.

Desde otro aspecto, aun y cuando las cuotas relativas constituyan contribuciones de carácter fiscal, hay que tomar en cuenta que tanto las que aporta el patrón a los trabajadores de salario mínimo general, como las de los de salario superior, provienen de los sueldos pagados por las empresas, lo que da lugar a considerarlas necesariamente como gastos normales propios del funcionamiento del negocio y, por ese motivo, que encuadren en la hipótesis de deducción que establecía el artículo 20, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de anterior vigencia y que actualmente se establece en el artículo 22, fracción III, de ordenamiento en vigor.

<sup>53</sup> **CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y APORTACIONES AL INFONAVIT. SÍ SON SUSCEPTIBLES DE DEDUCIRSE.** De conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el subsidio para pagos provisionales se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 80 de la ley en comento, los conceptos erogados como cuotas obrero-patronales y aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, han sido considerados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como contribuciones de carácter fiscal para efecto de su obligatoriedad, pero susceptibles de deducirse para efectos del pago del

- *Ejercicios fiscales de 1976 a 2001*

El 1° de enero de 1976, entró en vigor una reforma al artículo 27 fracción I de la LISR<sup>54</sup> a efecto de adicionar a dicho precepto que no sólo no era deducible los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, sino que tampoco lo serían los de otros impuestos en la parte subsidiada por la federación, las entidades federativas o los municipios, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a tercero, conforme a las disposiciones relativas. Específicamente, se estableció que tratándose de aportaciones al IMSS sólo serán deducibles hasta por el monto total que corresponda a pagar al causante conforme a la Ley respectiva.

En relación con ello, el entonces TFF sostuvo la tesis de jurisprudencia II-J-278<sup>55</sup>, así como en las tesis II-TASS-8879<sup>56</sup> y II-TASS-7977<sup>57</sup> que resultaban deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones

---

impuesto sobre la renta, por virtud del hecho que tenga la obligación de aportar cuotas de seguridad social a favor de los trabajadores que perciban salario mínimo general y en su caso retener las aportaciones que correspondan a salarios superiores al anterior, ello no implica que las empresas estén obligadas a pagar el impuesto sobre la renta de tales cuotas, pues ello provocaría que se les impusiera la obligación de tributar sobre una base gravable ajena, o mejor dicho de utilidad inexistente, por lo que ante tal circunstancia nuestro Máximo Tribunal determinó que tales aportaciones sí son susceptibles de deducirse. Tesis: I.4o.A.274 A, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VII, Junio de 1998 p. 633

<sup>54</sup> **Artículo 27.** No serán deducibles: (...) I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otros impuestos en la parte subsidiada por la federación, las entidades federativas o los municipios, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a tercero, conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la Ley respectiva.

<sup>55</sup> **CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES.- SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1976.-** Cuando una empresa está obligada a cubrir las cuotas obreras de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y por el contrato colectivo de trabajo, dicho pago es deducible con apoyo en lo dispuesto por el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 1976, toda vez que dicho numeral establece que tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social serán deducibles hasta por el monto total que corresponde pagar al causante conforme a la ley respectiva, además de que dicho gasto reúne los requisitos de deducibilidad que señala el artículo 26, fracción VII, de la ley de la materia, por tener la naturaleza de previsión social, ya que las referidas cuotas se destinan a cubrir el costo de las prestaciones establecidas a favor de los trabajadores, entre otros conceptos, las pensiones, jubilaciones, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad y guarderías infantiles. II-J-278 R.T.F.F. Segunda Época. Año VIII. No. 83. Noviembre 1986. p. 395

<sup>56</sup> **CUOTAS PAGADAS POR LOS PATRONES, EN SU CASO INSTITUCIONES BANCARIAS, AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES.- SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o DE ENERO DE 1976.-** Cuando una empresa o una institución bancaria está obligada a cubrir las cuotas obreras de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y el contrato colectivo de trabajo, o bien por el Reglamento de Trabajo de los Empleados de las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, dicho pago es deducible con apoyo en lo dispuesto por el segundo párrafo de la fracción I del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 1976, toda en que dicho numeral establece que tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social serán deducibles hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la Ley respectiva además de que dicho gasto reúne los requisitos de deducibilidad que señala el artículo 26 fracción VII de la Ley de la materia, por tener la naturaleza de previsión social, ya que las referidas cuotas se destinan a cubrir el cobro de las prestaciones establecidas a favor de los trabajadores entre otros conceptos, las pensiones,

al IMSS y al INFONAVIT con motivo de los contratos colectivos pues el en términos del artículo 28 de la LSS dichas cuotas eran causadas por el patrón. Además, dichas cuotas reúnen los requisitos de deducibilidad que señala el artículo 26, fracción VII, de la LISR, por tener la naturaleza de previsión social, ya que las referidas cuotas se destinan a cubrir el costo de las prestaciones establecidas a favor de los trabajadores, entre otros conceptos, las pensiones, jubilaciones, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad y guarderías infantiles.

No obstante lo anterior, la interpretación respecto de aquellas cuotas obreras que no derivaran de los referidos contratos colectivos y que fueran pagadas por patrones con motivo de un contrato individual, el TFF resolvió que las mismas quedaban comprendidas dentro de la prohibición de deducción a que se refería el artículo 27, fracción I de la LISR.<sup>58</sup>

Paralelo a ello, el artículo 27, fracción I, de la LISR<sup>59</sup> se reformó el 1o de enero de 1979, y el 1o de enero de 1980 entró en vigor una nueva LISR que en su artículo 25, fracción I reprodujo lo dispuesto en

---

jubilaciones, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad y guarderías infantiles.(23) II-TASS-8879 R.T.F.F. Segunda Epoca. Año VII. No. 78. Febrero 1986. p. 1169

<sup>57</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.- ERAN DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL EJERCICIO DE 1978.-** Si una empresa se encontraba obligada a cubrir las cuotas obrero patronales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley del Seguro Social y del contrato colectivo de trabajo, dicho pago era deducible, con apoyo en lo dispuesto por el artículo 27, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1978, que señalaba expresamente que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social serían deducibles hasta por el monto total que le correspondiera pagar al causante conforme a la ley respectiva. La Ley del Seguro Social señalaba en su artículo 28, segundo y tercer párrafos, que era obligación del patrón pagar al Instituto Mexicano del Seguro Social íntegramente las cuotas obrero patronales, cuando en el contrato colectivo se consignaren prestaciones iguales que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social eran deducibles para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas conforme a la ley vigente en 1978.(55) II-TASS-7977.T.F.F. Segunda Epoca. Año VII. No. 70. Octubre 1985. p. 327

<sup>58</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES.- QUEDAN COMPRENDIDAS DENTRO DEL CONCEPTO DE CONTRIBUCION A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 27 FRACCION 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-** De acuerdo con lo dispuesto por el artículo en cuestión, no son deducibles los pagos que se hagan por contribuciones a cargo de terceros, debiendo entenderse que dentro de las mismas quedan incluidos los pagos que se hagan al Instituto Mexicano del Seguro Social por concepto de cuotas obrero patronales que corresponden originariamente a los trabajadores. Toda vez que el término "contribuciones" debe interpretarse en concordancia con el alcance que claramente dio el legislador a la palabra mencionada, ya que ésta no fue empleada en el sentido de "impuesto" o "gravamen", sino más bien en la acepción gramatical de "pago de una cuota", sea cual fuere la naturaleza de ésta, en cuya acepción quedan comprendidas las aportaciones que se hacen al Seguro Social; esto se explica en razón de que es patente que la intención del legislador fue de que las empresas no dedujeran de sus ingresos acumulables los pagos que efectuaran y que originalmente corresponden a terceros.(77) Revisión No. 470/82.- Resuelta en sesión de 17 de enero de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Rodolfo Pérez Castillo. II-TASS-5766 R.T.F.F. Segunda Epoca. Año V. No. 49. Enero 1984. p. 566

<sup>59</sup> **Artículo 27. (...)** I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otros impuestos en la parte subsidiada por la Federación, las entidades federativas o los municipios, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Trátandose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

el artículo 27, fracción I de la anterior LISR a efecto de precisar que tratándose de aportaciones al IMSS sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

Dicha situación derivó en que el asunto nuevamente subiera a la SCJN quien resolvió que hasta antes del 1979, se autoriza la deducción de las cuotas pagadas por el patrón por cuenta de sus trabajadores con salario mínimo general y cuando correspondan a trabajadores con salario superior, pues dicha prohibición no apareció hasta antes de 1979.<sup>60</sup> Con ello, las cuotas obreras asumidas por el patrón hasta antes de 1979 eran deducibles sin efectuar la distinción de si se pagaba el salario mínimo o no, pero ello sujeto a que se fuera causante, lo cual sólo ocurría en el caso que la obligación se asumiera en contrato colectivo, pues señalaba sólo serán deducibles hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la Ley respectiva.

Bajo ese precedente no resultaba aplicable cuando la obligación se asumía a través del contrato individual de trabajo; sin embargo, del precedente la causación se extendió a todo aquél que tenga una obligación laboral de asumir el pago.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. LA REGLA SOBRE DEDUCIBILIDAD Y NO DEDUCIBILIDAD DE LAS MISMAS, SEGUN EL CASO, SE INTRODUJO EN LA REFORMA VIGENTE A PARTIR DE 1979, AL ARTICULO 27, FRACCION I, DE LA LEY DE LA MATERIA.** Del análisis histórico de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 y de sus reformas sucesivas, se deduce que el sistema conforme al cual se autoriza la deducción de las cuotas pagadas por el patrón por cuenta de sus trabajadores con salario mínimo general y se prohíbe cuando correspondan a trabajadores con salario superior, se introdujo en la reforma al precepto mencionado que inició su vigencia el 1o. de enero de 1979, pues en el texto original no se hacía mención alguna de esas aportaciones y en las reformas de 1968 y de 1975, si bien implícitamente se puede aceptar que se aludió a tales cuotas, nada se determinó en cuanto a la diferenciación en el tratamiento sobre la deducibilidad en un caso y la no deducibilidad en otros, por lo que resulta infundado sostener que los patrones se encontraban sujetos a la misma situación jurídica, en ese aspecto, con anterioridad al 1o. de enero de 1979. Registro Tesis: 232328 Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen 181-186, Primera Parte Página: 93

<sup>61</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCION DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS.** Para el fin de determinar si las cuotas obrero patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social son deducibles o no, para los efectos del impuesto sobre la renta, no se debe acudir a la regla que la fracción I del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece respecto de los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, porque ésta es una regla general y, respecto de las cuotas del Seguro Social, prevalece la regla especial de la fracción I del artículo 27. Y lo mismo puede decirse respecto de los gastos de previsión, etcétera. Ahora bien, la fracción I del artículo 27 mencionado, señala que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social son deducibles "hasta por el monto total que corresponda pagar al causante conforme a la ley respectiva". Tal precepto debe interpretarse, conforme a las reglas de la hermenéutica, de manera que se evite que su texto resulte contrario a la Constitución Federal. Y ésta, al establecer la facultad de fincar impuestos, en su artículo 31, fracción IV, claramente señala que el fincamiento de los impuestos debe sujetarse a las reglas de la proporcionalidad y la equidad. Ahora bien, conforme a los artículos 63, 64, 77, 114, 176 y relativos, de la Ley del Seguro Social, las cuotas corresponden a veces al patrón y a los trabajadores, y a veces al patrón, a los trabajadores y al Estado, según el seguro de que se trate. Pero es de notarse que el artículo 28 de esa ley establece que, cuando los contratos colectivos concedan prestaciones de las que se otorgan en la ley, en la medida en que eso suceda el patrón está obligado a pagar al instituto los aportes proporcionales a las prestaciones contractuales. O sea que conforme a la ley, cuando el patrón está legalmente obligado, por motivos laborales, a otorgar determinadas prestaciones a los trabajadores, él tiene la obligación legal de pagar los aportes obrero patronales. Respecto de las compañías de seguros, la Secretaría de Hacienda estima que están obligadas a acatar el Reglamento de Trabajo de

No obstante lo anterior, la SCJN de igual forma resolvió que por lo que hizo al artículo 27, fracción I de la LISR vigente a partir de 1979 y 25, fracción I de la LISR vigente a partir de 1980, los mismos resultaban inconstitucionales al transgredir los requisitos de proporcionalidad y equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.<sup>62</sup>

---

los Empleados de las Instituciones de Crédito y, en consecuencia, a pagar por su cuenta las cuotas que deberían corresponder a los trabajadores. En esas condiciones, si cuando los obreros pagan sus cuotas al Seguro Social, esas cuotas son deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta; es decir, si no están gravadas, no se ve por qué hubieran de estarlo cuando los patrones las pagan por ello. Cuando esto suceda, los trabajadores ya no podrán deducir esas cuotas, pero los patrones podrán hacerlo. Lo contrario sería una clara falta de equidad del sistema. Por otra parte, e independientemente de que la expresión "la ley respectiva" que contiene la fracción I del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pudiera referir en forma exclusiva a la Ley del Seguro Social -lo cual es opinable, ya que más bien parece referirse a cualquier disposición legal que regule el pago de los aportes al Seguro Social-, es de verse que conforme a esta ley cuando los patrones adquieren obligaciones laborales en materia de seguridad social, son ellos quienes tienen que pagar las cuotas obreras, lo que hace que ese pago les corresponda inclusive conforme a la Ley del Seguro Social. En realidad, sería inicuo que las aseguradoras pudiesen deducir las cuotas obreras que ellas pagan, para los efectos del impuesto sobre la renta, y que no lo pudieran hacer los demás patrones que pagan esas cuotas. Pero también sería inicuo obligar a los patrones en general, que pagan cuotas obreras, a pagar impuestos sobre la renta por esas cuotas cuando, por una parte, los trabajadores que hacen declaraciones sí pueden deducirlas y, por otra parte, lo gravado vendría a ser no una ganancia de la empresa, sino un pago que esa empresa hace a un organismo fiscal autónomo. Por demás está decir que así como resulta extraordinariamente inicuo gravar un pago fiscal, o sea, no permitir deducir un impuesto cualquiera pagado al Estado, así también resulta inicuo gravar un aporte de naturaleza fiscal hecho al Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que las cuotas obrero patronales tienen carácter fiscal (artículo 267 de la Ley del Seguro Social) y, en todo caso, son una erogación o un insumo de la empresa, y no un ingreso. En consecuencia, se debe concluir que las cuotas de los trabajadores, que pagan las instituciones de seguros, sí son deducibles conforme al artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. *PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Registro: 252443 Época: Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen 109- 114, Sexta Parte Página: 94*

<sup>62</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.** Los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1979 al 31 de enero de 1980 y 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no puedan hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufren modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrirlos los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciban salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varía sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tengan trabajadores con salario mínimo o no los tengan en determinado número, no se sigue que perciban más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además, si el legislador estimó que procedía la deducción en un caso, no se advierte por qué lo prohibió en otros,

Lo anterior, a partir de considerar que por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, se distinguía en razón del salario de los trabajadores (salario mínimo o superior) lo que propiciaba que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción. Además, señaló que se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica.

Resulta relevante que dicho criterio lo extiende a aquellas obligaciones asumidas a través del contrato colectivo, pues ello significa que el análisis incluía aquellas contraídas en el contrato individual.

Este periodo, se resume en gran medida y da entrada al siguiente, con el criterio adoptado posteriormente por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la tesis ya citada I.4o.A.274 A<sup>63</sup> en el sentido de señalar que la SCJN resolvió que los conceptos erogados como cuotas obrero-patronales y aportaciones al IMSS y al INFONAVIT son susceptibles de deducirse para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

- *Ejercicios Fiscales de 2002 a 2013*

Con la entrada en vigor de una nueva la LISR a partir del 1o de enero de 2002, el artículo 25, fracción I de la anterior LISR, fue substituido por el ahora artículo 32, fracción I,<sup>64</sup> en el cual se incluyó que la no deducibilidad de impuestos del propio contribuyente o de terceros, no sería aplicable en aportaciones IMSS. Asimismo, el artículo 29, fracción IX ya establecía la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

---

cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción. *Jurisprudencia Registro: 232307 Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen Página: 109*

<sup>63</sup> **CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y APORTACIONES AL INFONAVIT. SÍ SON SUSCEPTIBLES DE DEDUCIRSE.** Tesis: I.4o.A.274 A, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VII, Junio de 1998 p. 633

<sup>64</sup> **El artículo 32.** 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 al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

En este contexto, de conformidad con los artículos 29, fracción VIII y 32, fracción I de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, será deducible los pagos efectuados por las empresas de las cuotas pagadas al IMSS; incluso, cuando éstas sean a cargo de los trabajadores, ya sea porque el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior o bien por haberse obligado laboralmente (contrato individual y colectivo) al pago de prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS.

Durante este periodo, evidentemente la labor jurisdiccional fue mucho menor al no haber perjuicio al contribuyente. Es importante mencionar que las personas físicas que tributan bajo el régimen del Título IV, Capítulo I “De los Ingresos por Salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado”, intentaron reclamar la deducción por las cuotas obreras pagadas al IMSS por los mismos trabajadores a través de la retención que las empresas les efectúan a su salario.

Dicho asunto nuevamente llegó a la Segunda Sala de la SCJN que a través de la jurisprudencia 2a. /J. 162/2007 resolvió que no se transgredía el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida que dicho régimen no se encontraba sujeto al principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables. No obstante ello, es de rescatar que en dicha jurisprudencia se reconoce que la SCJN “...ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque este supuesto -régimen general- sí se basa en el sistema de indispensabilidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente.”

De esta forma, previo a la entrada en vigor de la nueva LISR vigente a partir del 1o de enero de 2014, de conformidad con los artículo 29, fracción VIII y 32, fracción I de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, las empresas podían deducir sin límite alguno los pagos efectuados por las empresas de las cuotas pagadas al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores, ya sea porque el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior o bien por haberse obligado laboralmente (contrato individual y colectivo) al pago de prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS. Circunstancia que era ampliamente reconocida por la SCJN a efecto de respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

### **iii. Tratamiento de las Cuotas de Seguridad Social para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014**

Con motivo de la entrada en vigor de la nueva LISR vigente a partir del 2014, el legislador sustituyó el anterior 29, fracción VIII, en el nuevo artículo 25, fracción VI<sup>65</sup> de forma tal que si bien las cuotas a

---

<sup>65</sup> **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.

cargo de los patrones pagadas al IMSS, incluidas las previstas en la LSD, ahora ya no se incluirá aquéllas a cargo de los trabajadores.

Por su parte, el anterior artículo 32, fracción I de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, fue sustituido en el actual artículo 28, fracción I<sup>66</sup>, en el sentido de incluir que serán deducibles las aportaciones pagadas al IMSS, siempre que éstas sean a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la LSD.

Ahora bien, de la Exposición de Motivos de la iniciativa de decreto por el que se expide la LISR presentado el a la Cámara de Diputados el 8 de septiembre de 2013<sup>67</sup> el cual dio origen a lo dispuesto en los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la nueva LISR, el Ejecutivo Federal manifestó concretamente que con motivo de restablecer el principio de simetría fiscal no serán deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón.

Asimismo, señaló que, con ello, se elimina una supuesta inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes.

En este sentido, a partir de 2014 ya no serían deducibles las cuotas del trabajador pagadas por el patrón conforme señala la Exposición de Motivos, pues conforme a los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la nueva LISR sólo sería reconocida la deducción de los pagos que efectuaran las empresas correspondientes a su proporción de la cuota al IMSS, es decir, el 1.05% sobre el SBC (topado a 25 UMAs) tal como refiere el artículo 25 de la LSS.

---

<sup>66</sup> **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.

<sup>67</sup> (...) *Cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones.*

La Ley del ISR vigente permite la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Asimismo, para efectos del trabajador, se establece que dicho beneficio es un ingreso exento. Este tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso y ser deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal, y erosiona la base del ISR.

Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el ISR, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes. (...)

Con ello parecía que se modificaba todo un régimen que desde 1953 y hasta el 2013 había sido reconocido ya sea en la propia LISR o bien a través del control e interpretación de la misma por parte de los Tribunales federales (Tanto el TFJA como por parte de la SCJN), en el cual se permitió la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, a efecto de reconocer la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Así las cosas, los contribuyentes interpusieron diversas demandas de amparo indirecto reclamando la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, lo cual llegó a la SCJN quien falló a favor de reconocer la constitucionalidad de las normas reclamadas, de lo cual surgieron las tesis 2a. /J. 188/2016 (10a.)<sup>68</sup> y 2a. /J. 187/2016 (10a.),<sup>69</sup> en las cuales se resuelve medularmente lo siguiente:

- El pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social a cargo de un tercero (trabajador) no puede considerarse como un gasto estructural, al tener la naturaleza de una contribución

---

<sup>68</sup> **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.** El artículo 25 indicado señala que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo; y el diverso 28, que no serán deducibles 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 corresponda a terceros, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones. De lo anterior, se advierte que los artículos son normas complementarias y vinculadas, en la medida en que únicamente permiten al contribuyente deducir las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. Por tanto, el pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social a cargo de un tercero (trabajador) no puede considerarse como un gasto estructural, al tener la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón, y aunque éste se sustituya en la obligación del trabajador de realizar el pago para retribuirlo por su desempeño en concepto de previsión social, dicha erogación debe ser considerada como no estructural, en atención a que el propio legislador descartó su carácter indispensable, al haber colocado expresamente su obligatoriedad en un sujeto pasivo diverso. Así, el hecho que el legislador en algún momento hubiera concebido su deducción como un beneficio, no existe obligación de reconocerla, por lo que su previsión o no previsión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. *Tesis de jurisprudencia 188/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época Gaceta del Semanario Judicial de la Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I Página: 692*

<sup>69</sup> **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. *Tesis de jurisprudencia 187/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I, Página: 689*

cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón, y aunque éste se sustituya en la obligación del trabajador de realizar el pago para retribuirlo por su desempeño en concepto de previsión social, dicha erogación debe ser considerada como no estructural.

- El hecho que el legislador en algún momento hubiera concebido su deducción como un beneficio, no existe obligación de reconocerla, por lo que su previsión o no previsión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.
- En los casos en que los trabajadores perciban como cuota diaria el salario mínimo, se actualiza el supuesto de deducibilidad, 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.

#### iv. Otras consideraciones

No podemos dejar de analizar de forma independiente el supuesto a que se refiere el artículo 38 de la LSS, para el caso que los patrones no hagan en tiempo oportuna la retención a sus trabajadores de la cuota obrera, caso en el cual sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, debiendo de sustituirse en el pago del resto pendiente de pago. Dicha situación no es analizada en el fallo que da origen a las tesis de 2a. /J. 188/2016 (10a.)<sup>70</sup> y 2a. /J. 187/2016 (10a.)<sup>71</sup>; por

---

<sup>70</sup> 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. El artículo 25 indicado señala que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo; y el diverso 28, que no serán deducibles 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 corresponda a terceros, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones. De lo anterior, se advierte que los artículos son normas complementarias y vinculadas, en la medida en que únicamente permiten al contribuyente deducir las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. Por tanto, el pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social a cargo de un tercero (trabajador) no puede considerarse como un gasto estructural, al tener la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón, y aunque éste se sustituya en la obligación del trabajador de realizar el pago para retribuirlo por su desempeño en concepto de previsión social, dicha erogación debe ser considerada como no estructural, en atención a que el propio legislador descartó su carácter indispensable, al haber colocado expresamente su obligatoriedad en un sujeto pasivo diverso. Así, el hecho que el legislador en algún momento hubiera concebido su deducción como un beneficio, no existe obligación de reconocerla, por lo que su previsión o no previsión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. *Tesis de jurisprudencia 188/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época Gaceta del Semanario Judicial de la Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I Página: 692*

<sup>71</sup> 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

lo que será brevemente analizado a efecto de entender porque, desde mi perspectiva, no se analiza su constitucionalidad como parte de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR.

Hemos señalado que el patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir. Sin embargo, cuando no lo haga en tiempo oportuno, sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo.

No obstante lo anterior, en dicho supuesto, considero aparece un nuevo concepto que choca con lo que hemos sostenido en la indispensabilidad del pago de la cuota obrera, pues en este supuesto, aparece la obligación del patrón de sustituirse como una sanción de la ley por no efectuar oportunamente las retenciones.

Lo anterior, nos lleva a tener presente una causal de no deducibilidad prevista en el actual artículo 28, fracción VI de la LISR<sup>72</sup> (antes artículo 32, fracción VI de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013) en cuanto a que no son deducibles las sanciones.

Dicha problemática en torno a la constitucionalidad de la referida limitante llegó a la Primera Sala de la SCJN dando resultado a la tesis 1a. XXXI/2007<sup>73</sup> a través de la cual el Ministro José Ramón Cossío

---

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. *Tesis de jurisprudencia 187/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I, Página: 689*

<sup>72</sup> **Artículo 28.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...)

**VI.** Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

<sup>73</sup> **RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LA NO DEDUCIBILIDAD DE LAS PENAS CONVENCIONALES, NO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El numeral citado al rubro prescribe que, para efectos del Título II -relativo a las personas morales- no serán deducibles, en principio, las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. El mismo artículo establece una excepción a la regla general, consistente en que dichos conceptos podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlos por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros. Por último, prescribe una "excepción a la excepción" al disponer que no se aplique lo anterior cuando los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente. El hecho de que se limite la deducción de las penas convencionales a los supuestos cuyo origen provenga de causas ajenas a la voluntad del contribuyente no conlleva una violación al principio de proporcionalidad tributaria, en razón de que no se trata de erogaciones necesarias u ordinarias que ameriten ser reconocidas por el legislador como gastos deducibles, pues no se

confirmando la constitucionalidad de la limitante en la medida que el incumplimiento que origina la sanción le sea imputable al contribuyente, pues de lo contrario dicho gasto no califica como un gasto indispensable sujeto a escrutinio constitucional.

En este sentido, considero que la deducibilidad en el pago de la cuota obrera bajo esta modalidad de incumplimiento en la retención no es ni ha sido deducible antes ni después de la reforma que nos atañe de conformidad con la prohibición de deducir erogaciones por sanciones, la cual se contempla en el diverso artículo 28, fracción VI de la LISR cuya constitucionalidad ya ha sido resuelta y excede el presente análisis.

## **I.2. Planteamiento del Problema**

Conforme a lo hasta aquí expuesto tenemos que las empresas empleadoras estarán obligadas a sustituirse en el pago de la cuota obrera patronal en tres supuestos:

1. Cuando el afiliado esté inscrito al IMSS en el límite inferior, es decir, con el salario mínimo (SMG), caso en el cual deberá cubrirse la integridad de la cuota obrera.
2. Cuando de manera contractual (individual o colectiva) se obligue a dar prestaciones iguales o mayores a las que establece la LSS. De igual forma deberá cubrirse la integridad de la cuota obrera

---

encuentran necesariamente vinculadas como costo de generación del ingreso y, por ende, no se desprende del artículo 31, fracción IV, constitucional la necesidad de que las mismas sean reconocidas como concepto deducible. No tiene ningún sentido negar que las cantidades desembolsadas por concepto de penas convencionales tienen un efecto en las finanzas del causante que las paga, pero debe tomarse en cuenta que no es ésta la nota esencial de las deducciones que deben reconocerse, sino que, adicionalmente, debe observarse una conexión necesaria con su actividad, es decir, debe tratarse de erogaciones operativas que presuntamente tengan una incidencia en el desempeño ordinario del negocio. En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que el pago de la pena convencional -no el acuerdo sobre su existencia-, propiamente, no es una circunstancia que se dé de manera necesaria para la obtención de dichos recursos vinculados a la generación de ingresos. En todo caso, se aprecia que los contribuyentes que opten por establecerla se acogen a un esquema obligacional de su propia elección, de manera voluntaria, conscientes que al mismo era inherente la prohibición de deducir la pena convencional. No debe perderse de vista que la pena convencional es una obligación accesorio, no el medio por el cual las empresas obtienen recursos para la generación de ingresos, o bien, por el que propiamente obtienen los recursos, pues nadie celebra un contrato que se justifique comercialmente sólo por la pena convencional. En esta medida, es obvio que no se trata de una erogación ordinaria en la que incurren las empresas para la obtención de ingresos. Cabe precisar que no acontece lo mismo con las indemnizaciones o sanciones que la propia fracción VI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir. En dichos casos, la materialización de la circunstancia que da lugar al pago de la indemnización o pena -riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o actos de terceros- representa una inesperada, repentina y sensible afectación al contribuyente que no depende de su voluntad. *Tesis: 1a. XXXI/2007 Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Febrero de 2007 p. 661*

3. Cuando la empresa no haga en tiempo oportuno la retención de la nómina, caso en el que patrón asume parte de la cuota obrera.

Tanto la legislación aplicable como la interpretación que nuestros tribunales han dado hasta antes de enero de 2014, fue coincidente que se tratan de gastos vinculados a la generación de ingreso y, por ende, se ha reconocido su deducibilidad a efecto de atender a la verdadera capacidad contributiva. Por lo que hace al numeral 3 nunca ha habido pronunciamiento expreso en relación con ello; sin embargo, su existencia ha coexistido con la naturaleza de un pago de cuotas obreras en sustitución del trabajador y por ende ha compartido la misma suerte que los numerales 1 y 2.

No obstante lo anterior, a través del fallo origen de las tesis 2a. /J. 188/2016 (10a.) y 2a. /J. 187/2016 (10a.), la Segunda Sala de la SCJN parece alejarse de los criterios sustentados en jurisprudencia por el Pleno de la SCJN, para lo cual deberá de analizarse la ejecutoria de mérito a efecto de determinar el alcance, efectos y consecuencias de la de constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en relación con la deducibilidad de las cuotas pagadas al IMSS.

De esta forma, confrontaremos con argumentos jurídicos las consideraciones que sustentan el fallo de la Segunda Sala de la SCJN. Hecho lo anterior buscaremos una interpretación de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR conforme a la CPEUM y acorde con las consideraciones asumidas por la SCJN de manera que podamos determinar si las cuotas pagadas al IMSS por las empresas son deducibles, cuando (i) dichas cuotas efectivamente sean cubiertas por la empresa y no por los trabajadores, y (ii) que la obligación de pago derive del mandato de ley.

El objetivo de esta investigación será no sólo dejar claro el alcance, efectos y consecuencias del fallo de constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en relación con la deducibilidad de las cuotas pagadas al IMSS, lo cual continua hasta cierto punto incierto; sino que de igual forma buscaremos una lectura óptima de dichos preceptos que sea conforme tanto a las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN como a la CPEUM.

## Capítulo II. Marco Teórico: Principio de proporcionalidad en la medida legislativa y proporcionalidad tributaria en las deducciones autorizadas de impuesto sobre la renta.

El presente Capítulo corresponde a la determinación del marco teórico conforme al cual serán analizadas las ejecutorias de amparo en revisión falladas por la Segunda Sala de la SCJN origen de las tesis de jurisprudencia 2a./J. 188/2016 (10a.) y 2a./J. 187/2016 (10a.), en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a la deducibilidad de las cuotas de seguridad social pagadas por las empresas

En este sentido, analizaremos en un primer momento la posición doctrinal respecto al principio de proporcionalidad visto como un instrumento metodológico a través del cual se establece el procedimiento interpretativo que debe seguirse para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales; así mismo, delimitaremos la forma en la cual fue adoptado por la jurisprudencia de la SCJN.

Aunado a lo anterior, de igual forma será analizado el diverso principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, a efecto de delimitare el alcance de su protección y, con ello, analizar si la deducción de cuotas pagadas al IMSS entra en la protección de dicho principio y, por ende, si éste se ve realizado o limitado a efecto de determinar si hay o no colisión de principios y si ésta se justifica constitucionalmente.

### II.1. Principio de proporcionalidad

*i) Postura doctrinal (Robert Alexy) y ii) Adopción por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y*

El punto de partida para entender el principio de proporcionalidad, señala Miguel Carbonell<sup>74</sup>, es la premisa que no existen derechos absolutos, sino que todo derecho se enfrenta a la posibilidad de ser limitado. Es entonces que el principio de proporcionalidad se presenta como el “límite de los límites” a los derechos fundamentales, es decir una barrera a la intervención de derechos fundamentales cuyo objetivo es tutelarlos expandiendo tanto como sea posible su ámbito de protección, de forma tal que sean compatibles.

El presente apartado tiene por objeto presentar en términos generales el principio de proporcionalidad desde una perspectiva de la teoría expuesta por el jurista alemán Robert Alexy, así

---

<sup>74</sup> Véase Carbonell, Miguel (ed.), *El Principio de Proporcionalidad y la Interpretación Constitucional*, Serie de Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ecuador, 2008, p. 10, formato pdf disponible en <http://www.biblio.dpp.cl/biblio/DataBank/4271.pdf>

como la recepción de dicho principio por parte de la SCJN como un criterio interpretativo para evaluar la legitimidad constitucional de las medidas que restringen derechos fundamentales.

### **i. Postura doctrinal (Robert Alexy)**

La postura doctrinal, como ha sido adelantado, será expuesta con los fundamentos doctrinales planteados principalmente por el jurista Robert Alexy, en su obra *Teoría de los Derechos Fundamentales*; también abordaremos otras posturas pronunciadas en relación con el tema.<sup>75</sup>

#### **a) Diferencia entre Reglas y Principios**

Para Robert Alexy, la distinción entre reglas y principios es uno de los pilares de la teoría de los derechos fundamentales. Toda norma es o bien una regla o un principio; principios y reglas son normas en la medida que ambos señalan un “deber ser”, por lo que la diferencia entre unos y otros siempre va a implicar una distinción de normas.<sup>76</sup>

Los principios para el autor son mandatos de optimización, normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible es un “deber ser ideal”; no hay un cumplimiento absoluto si no que existen grados de cumplimiento, pero siempre con el deber de optimización, es decir, buscando un máximo cumplimiento del principio, lo cual dependerá de las posibilidades jurídicas (determinadas por reglas) y fácticas existentes.<sup>77</sup> Estas posibilidades jurídicas se determinan por reglas y principios que se oponen o colisionan, dependiendo de ello hay grados de cumplimiento.<sup>78</sup> El caso típico de los derechos fundamentales que reconoce la CPEUM, los cuales como sucede en el derecho a la salud, a la vivienda digna o a la educación, por mencionar ejemplos, en donde claramente se puede ver que se cumplen por grado según la regulación legal y el cumplimiento de la misma, más no así de forma absoluta como veremos que sucede en las reglas.

En cambio las reglas optimizan a los principios a través de determinaciones en el ámbito de los hechos y lo jurídicamente posible; ordenan algo definitivamente (mandato definitivo) y, por ende, sólo pueden ser cumplidas o no. Para ello se aplica el método de la subsunción de hechos en la norma.<sup>79</sup> Ilustra lo

---

<sup>75</sup> Véase Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios constitucionales, Madrid, 1993, pp. 81-171

<sup>76</sup> *Ibíd*em, pp. 81 y 82

<sup>77</sup> *Ibíd*em, p. 86.

<sup>78</sup> *Ibíd*em, p. 86.

<sup>79</sup> *Ibíd*em, p. 87.

anterior, el típico ejemplo del artículo 302 del Código Penal Federal<sup>80</sup> en cuanto dispone que comete homicidio el que prive de la vida a otro; en este supuesto es evidente que sólo hay dos alternativas o se privó o no de la vida a alguien y si, por ende, se cometió o no homicidio, circunstancia que se define por las circunstancias de hecho de un determinado caso que, a través de la subsunción se determina si se actualiza o no la hipótesis normativa.

#### b) Colisión de Principios y Conflicto de Reglas

Reglas y principios comúnmente chocan y conducen a resultados contradictorios. Robert Alexy denomina al choque de principios “colisión” y al de reglas “conflicto”.<sup>81</sup> El conflicto de reglas, señala el autor, implica un tema de validez de reglas. Para el autor un conflicto así “... sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida al menos una de las reglas.”<sup>82</sup> En ambos casos se está ante una determinación de validez de una u otra norma en la medida que no puede haber dos normas con resultados contradictorios sobre un mismo caso; ello se resuelve con postulados como ley especial deroga ley general, o ley posterior deroga ley anterior, reserva y supremacía de ley, entre otros.

El choque entre una regla y un principio se resuelve invalidando la regla; sin embargo, dicho choque, puede implicar una colisión del principio optimizado en la regla y otro principio, en este caso ya no se trata de una dimensión de validez de reglas, sino de una dimensión de peso entre uno y otro principio.

Los principios tienen diferente peso y exigen la máxima realización posible, relativa tanto a las posibilidades fácticas como a las posibilidades jurídicas, para ello que se tengan que ponderar o pesar.<sup>83</sup> En efecto, en la colisión de conflictos debe buscarse en la medida de lo posible la máxima realización armónica de ambos principios y no su oposición, lo cual se logra del resultado de ponderar o pesar.<sup>84</sup> Es en la ponderación donde surge el principio de proporcionalidad como una herramienta para resolver la colisión de principios, esto se traduce, señala Sánchez Gil, en el caso concreto en determinar si una medida legislativa constitucionalmente legítima.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> **Artículo 302.-** Comete el delito de homicidio: el que priva de la vida a otro.

<sup>81</sup> Alexy, Robert, *op. cit.* p. 87

<sup>82</sup> *Ibíd.*, p. 88

<sup>83</sup> *Ibíd.*, p. 89

<sup>84</sup> *Ibíd.*, p. 89

<sup>85</sup> Véase Díez G., Rodrigo, *Principio de Proporcionalidad, Colisión de Principios y el Nuevo Discurso de la Suprema Corte*, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Num. 26, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 71, formato pdf. disponible en [www.bibliojuridica.org](http://www.bibliojuridica.org). Asimismo, véase Sánchez Gil, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 20017. P. 38

### c) Principio de Proporcionalidad

La ponderación de principios para la doctrina, presenta tres problemas básicos que se interrelacionan entre sí: el de la estructura, el de la racionalidad y el de la legitimidad. Para ello señala que “...La legitimidad de la ponderación en el derecho depende de su racionalidad. Cuanto más racional sea la ponderación, más legítima será la práctica de ponderaciones. Ahora bien, la estructura de la ponderación es decisiva para su racionalidad. Si los análisis revelaran que la ponderación no puede ser sino una decisión arbitraria, entonces sería cuestionable su racionalidad, así como su legitimidad en la jurisprudencia, sobre todo en la jurisprudencia constitucional. El problema de la estructura de la ponderación es, por tanto, el problema central de la ponderación en el derecho.”<sup>86</sup>

De ahí que el principio de proporcionalidad o máxima de la proporcionalidad se desarrolle a partir de tres subprincipios o máximas parciales en su estructura a efecto de alcanzar la solución de la colisión de conflictos: adecuación o idoneidad, necesidad (postulado del medio más benigno) y proporcionalidad en sentido estricto (Ley de la ponderación).<sup>87</sup>

Rodrigo Díez Gargarí señala que para ejemplificar cómo funciona cada uno de los subprincipios es posible tomar como punto de partida una norma legal que afecte un derecho fundamental.<sup>88</sup> En relación con ello Rubén Sánchez Gil señala que en todo caso dichos subprincipios son elementos que nos permiten determinar si una medida legislativa es legítima cuyo análisis no necesariamente debe de ser lineal sino que de igual forma puede ser oscilante.<sup>89</sup>

Lo anterior es así, pues los derechos y sus respectivos límites operan como principios, de tal manera que las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad

#### - *Adecuación o idoneidad*

---

<sup>86</sup> Alexy, Robert, “La fórmula del Peso”, Carbonell Miguel (ed.) *El Principio de Proporcionalidad...*, cit. p. 13

<sup>87</sup> Alexy, Robert, *Teoría de los derechos...*, cit. pp. 111 y 112

<sup>88</sup> Díez G., Rodrigo, Principio de Proporcionalidad, Colisión de Principios y el Nuevo Discurso de la Suprema Corte, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Num. 26, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 71, formato pdf. disponible en [www.bibliojurídica.org](http://www.bibliojurídica.org).

<sup>89</sup> Sánchez Gil, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 20017. P. 38*

El principio de idoneidad implica dos requisitos que la medida legislativa tenga un fin legítimo y sea objetivamente idónea o adecuada para realizarlo. De esta forma una medida legislativa sería idónea en tanto sirva para promover el principio u objetivo que se busca satisfacer.<sup>90</sup>

Rubén Sánchez Gil, adiciona a la propuesta de Robert Alexy que la idoneidad en la medida legislativa no debe pretender una intervención excesiva en que esta sea la más idónea, sino que basta con ayude a la realización del fin legítimo. Asimismo, señala la idoneidad debe de ser en el momento en que se realiza el análisis (*ex post*), sin atender al momento de creación de la medida legislativa (*ex ante*).<sup>91</sup>

- *Necesidad (postulado del medio más benigno)*

La medida debe analizarse frente a otras medidas alternativas para alcanzar el objetivo propuesto, señala Rubén Díez Gil que la intervención en un derecho debe de ser estrictamente indispensable para el fin buscado, porque entre diversas medidas igualmente idóneas es la menos gravosa para el derecho afectado.<sup>92</sup>

- *Principio de proporcionalidad en sentido estricto (postulado de la ponderación)*

Para Robert Alexy, el núcleo de la ponderación consiste en una relación que se denomina “ley de la ponderación” y que se puede formular: “Cuando mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de la importancia de la satisfacción del otro”<sup>93</sup>

La ponderación a su vez se divide en tres pasos. El primer paso consiste en definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. El segundo paso, define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, el tercer paso, consiste en definir si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la restricción o la no satisfacción del otro.<sup>94</sup>

De esta forma, a través del principio de proporcionalidad se logra exigir la máxima realización posible de los principios, tanto a las posibilidades fácticas como a las posibilidades jurídicas. Ello, pues de los subprincipios de idoneidad y de necesidad expresan el mandato de optimización relativo a las

---

<sup>90</sup> Véase Sanchez Gil, Rubén, op cit. p. 40, así como Díez G. Rodrigo, op. Cit. p. 71

<sup>91</sup> *Ibidem*, pp. 44 y 45

<sup>92</sup> *Ídem*.

<sup>93</sup> Alexy, Robert, cit “Teoría de los Derechos...”, p. 161

<sup>94</sup> Alexy, Robert, cit “La fórmula del Peso”, Carbonell Miguel (ed.) *op. cit.* p. 15

posibilidades fácticas, tratan de impedir ciertas intervenciones en los derechos fundamentales, que sean evitables sin costo para otros principios. El principio de proporcionalidad en sentido estricto se refiere a la optimización relativa a las posibilidades jurídicas.<sup>95</sup>

## **ii. Adopción por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

### *a) Primera configuración del principio de proporcionalidad y de la intensidad en su escrutinio*

El principio de proporcionalidad no ha sido ajeno a las consideraciones que fundan y motivan los fallos de la SCJN. En el presente apartado analizaremos la evolución que dicho principio fue teniendo hasta antes de las sentencias que objeto de la presente investigación.

El primer precedente judicial por parte de la SCJN en el cual se puede corroborar que se aplica por primera vez el principio de proporcionalidad es en la sentencia al A.D.R. 988/2004, resuelto en sesión de 29 de septiembre de 2004, bajo la Ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz. De dicho

---

<sup>95</sup> Alexy, Robert, cit "Teoría de los Derechos...", p. 112

precedente surge la tesis aislada *1a. CXXXIII/2004*<sup>96</sup>, así como la tesis de jurisprudencia *1a. /J. 55/2006. 2006*.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> **IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).** La igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez debe ser más exigente a la hora de determinar si aquél ha respetado las exigencias del principio de igualdad. El artículo 1o. de la Constitución Federal establece varios casos en los que procede dicho escrutinio estricto. Así, su primer párrafo proclama que todo individuo debe gozar de las garantías que ella otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que la misma establece, lo que evidencia la voluntad constitucional de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales, y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, de conformidad con el carácter excepcional que la Constitución les atribuye. Por ello, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Por su parte, el párrafo tercero del citado precepto constitucional muestra la voluntad de extender la garantía de igualdad a ámbitos que trascienden el campo delimitado por el respeto a los derechos fundamentales explícitamente otorgados por la Constitución, al prohibir al legislador que en el desarrollo general de su labor incurra en discriminación por una serie de motivos enumerados (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. La intención constitucional es, por lo tanto, extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo. En esos casos, el Juez constitucional deberá someter la labor del legislador a un escrutinio especialmente cuidadoso desde el punto de vista del respeto a la garantía de igualdad. *Tesis: 1a. CXXXIII/2004, Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XX, Diciembre de 2004 p. 361*

<sup>97</sup> **IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba

Al respecto, el principio de proporcionalidad aparece como una necesidad de análisis respecto a violaciones al derecho fundamental de igualdad. Para ello la Primera Sala de la SCJN resuelve que ante un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello señala que debe determinarse que la distinción legislativa:

1. Persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida
2. Sea racional o adecuada (relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido)
3. Cumpla con el requisito de proporcionalidad (adecuado balance entre el trato desigual que se otorga y la finalidad perseguida)

En el referido precedente se advierte un primer acercamiento parcial al principio de proporcionalidad. El principio de idoneidad como expuesto en el apartado anterior se comprende en los requisitos 1o y 2 que propone la ejecutoria; en tanto que el numeral 3 aborda el postulado de ponderación en el cual como parte del balance que propone se advierte la selección de la medida dentro de un “abanico de tratamientos”, no aparece el postulado de necesidad; es decir, un análisis en el que funde y motive por qué la medida legislativa es estrictamente indispensable frente a otras medidas

Una cuestión importante que adiciona la SCJN al planteamiento doctrinal es la intensidad o grado de escrutinio que debe imprimirse en el análisis. El grado de exigencia deberá ser estricto cuando la distinción implique discriminación por una serie de motivos (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. Ello basado en que en algunos ámbitos el legislador tiene más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez está obligado a ser especialmente exigente en el análisis del principio mencionado.

Lo anterior, es relativamente acorde a lo propuesto por Rubén Sánchez Gil, en el sentido que el análisis de la medida no debe pretender una intervención excesiva en que esta sea la más idónea. Pero en este

---

*determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado. Tesis de jurisprudencia 55/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil seis Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Septiembre de 2006 P. 75*

caso, la SCJN fue precisa en que el grado de exigencia debe de ser estricto cuando la distinción implique discriminación por una serie de motivos (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

En relación la intensidad en el escrutinio, la Primera Sala de la SCJN nuevamente en la Ponencia de José Ramón Cossío Díaz, a través de la tesis de jurisprudencia 1a. /J. 84/2006<sup>98</sup>, se reconoce que el principio democrático y del principio de separación de poderes, el juzgador constitucional debe respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. En este caso se analizó una transgresión al principio de equidad tributaria derivado de una exención de impuesto al activo para contribuyentes con ingresos menores a \$14.7 millones de pesos.

La Primera Sala resolvió que dicha exención era constitucional ya que desde un punto de vista poco estricto la medida era adecuada para alcanzar un fin constitucionalmente legítimo consistente en el fomento a la PYME lo cual se relacionó con los artículos 3, 25 y 26 de la CPEUM. Con ello, aporta un nuevo parámetro para medir la intensidad de análisis considerando el margen de discrecionalidad para legislar en ciertas materias de forma tal que: "...la severidad del control judicial se encuentra

---

<sup>98</sup> **ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.**

Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, 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. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias. Tesis de jurisprudencia 84/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veinticinco de octubre de dos mil seis *Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Noviembre de 2006 Página: 29*

inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma.”

De esta forma, señala la Primera Sala de la SCJN que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia CPEUM establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.

Durante esta etapa, de igual forma se resuelve la sentencia del R.A. 278/2006 de la cual surge la tesis de jurisprudencia 2a. /J. 31/2007<sup>99</sup>, en la que se resuelve un tema de equidad tributaria confirmando la aplicación de los principios de adecuación o idoneidad y proporcionalidad. Nuevamente es el Ministro José Ramón Cossío Díaz quien ahora lo aplica en un tema de equidad tributaria y en el cual reconoce nuevamente los principios de adecuación o idoneidad y proporcionalidad. En este precedente la SCJN adiciona el análisis debe de ser lineal de forma que incumplimiento de cualquiera de los requisitos es suficiente para estimar que existe una violación a la CPEUM, haciendo innecesario el estudio de las demás. Ello contrario a lo sugerido por Rubén Sánchez Gil y a la propia doctrina expuesta por Robert Alexy en donde se sustenta que el análisis podía ser oscilatorio entre uno u otro principio, en la medida que estos subprincipios se encuentran vinculados entre sí.

Podríamos considerar que esta etapa se resume en la jurisprudencia P. /J. 130/2007<sup>100</sup> en la cual la SCJN actuando en Pleno configura el llamado “Principio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica”

---

<sup>99</sup> **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás. Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete *Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Marzo de 2007* Página: 334

<sup>100</sup> **GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA.** De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga

como una segregación del principio de legalidad. Conforme a ello, el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente, por lo que al fijarse una restricción a un derecho fundamental, ésta debe a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales.

Bajo los criterios anteriores fueron emitidas, entre otras, la tesis XIII/2009<sup>101</sup> y CLXXXI/2013<sup>102</sup>. En el primer precedente la Primera Sala resuelve la constitucionalidad del artículo 109, fracción XXVI de la

---

desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados. *El Tribunal Pleno, el quince de octubre en curso, aprobó, con el número 130/2007, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a quince de octubre de dos mil siete Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Diciembre de 2007 Página: 8*

<sup>101</sup> **RENTA. ANÁLISIS DE LOS LÍMITES A LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 2 DE OCTUBRE DE 2007).** Acorde con el principio de generalidad tributaria, no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, excepto tratándose de aquellos que al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición; igualmente, de dicho principio deriva el postulado que sostiene que las exenciones deben reducirse a un mínimo -si no abiertamente evitarse- y, en todo caso, deben justificarse razonablemente, en el marco de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, la fracción XXVI del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2 de octubre de 2007 establece que los ingresos que resulten de la venta de acciones, a través de bolsas de valores concesionadas legalmente, no pagarán impuesto sobre la renta, y específicamente excluye a quienes directa o indirectamente tengan un 10% o más de las acciones representativas del capital social de la emisora cuando en un periodo de 24 meses se enajene dicho porcentaje o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo las realizadas a través de operaciones financieras derivadas o de naturaleza similar a éstas, o bien, si quien tiene el control de la emisora enajena en el plazo y condiciones aludidas. A juicio de este Alto Tribunal, el límite a la exención establecida en el citado precepto se configuró normativamente de manera razonable, a la luz del principio de generalidad tributaria, pues la exclusión del supuesto de exención no afecta un derecho protegido constitucionalmente y, por tanto, el contribuyente no puede resentir la privación de un derecho ni puede afirmarse que efectivamente se haya dado una auténtica intromisión en su esfera jurídica. Asimismo, debe tomarse en cuenta que la intención de acotar la exención no carece de razonabilidad, pues tiene el propósito de obtener una finalidad constitucionalmente avalada, con carácter excepcional, por lo que es admisible que su otorgamiento se disminuya al mínimo indispensable, sin que con ello se afecten derechos de terceros. *Amparo en revisión 811/2008. Alejandro Joaquín Martí García. 5 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Tesis1a. XIII/2009, Primera Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Enero de 2009, Página 555.*

<sup>102</sup> **COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).** El precepto citado establece que las personas que conforme a las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad y efectúen el pago por distintas actividades a través de dos medios -cheque nominativo para abono en cuenta o traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa-, podrán optar por utilizar como comprobantes fiscales para los efectos de las deducciones y los acreditamientos autorizados en las leyes fiscales, el original del estado de cuenta en donde conste el pago realizado. Ahora bien, el ejercicio de la citada opción se encuentra condicionado a que se cumpla, entre otros requisitos, con la consignación en el cheque respectivo, de la clave del Registro Federal de Contribuyentes del destinatario, girado o persona a favor de quien se hace el pago. Para tal efecto, se establece una presunción iuris tantum, consistente en que dicho requisito se tendrá por satisfecho cuando en el estado de cuenta expedido por la institución de crédito o casa de bolsa, se señale dicha clave del beneficiario del cheque. Por otra parte, el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder

LISR al considerar que se justificaba la exclusión de la exención en venta de acciones en bolsas de valores a quienes enajenaran directa o indirectamente el 10% o más de las acciones o el control en un periodo de 24 meses. Ello a partir de considerar que la exclusión no afecta un derecho protegido constitucionalmente, es decir, no hay colisión de principios. Además, resuelve que la intención de acotar la exención no carece de razonabilidad, pues tiene el propósito de obtener una finalidad constitucionalmente avalada, con carácter excepcional, por lo que es admisible que su otorgamiento se disminuya al mínimo indispensable, sin que con ello se afecten derechos de terceros.

En el segundo precedente (tesis 1a CLXXXI/2013) de igual forma se advierte una influencia de los precedentes de esta primera etapa. En esta tesis se resuelve que el requisito de reflejar en el estado de cuenta bancario el RFC del beneficiario de un gasto, como opción de comprobación, no transgrede el principio de interdicción de la arbitrariedad, pues la medida persigue una finalidad legítima de control y fiscalización para contribuir al gasto público.

#### b) *Test de proporcionalidad y su desarrollo hasta la configuración actual*

El desarrollo jurisprudencial del principio de proporcionalidad por parte de la SCJN, continúa nuevamente de la ponencia del ministro José Ramón Cossío, bajo el nombre de "Test de proporcionalidad" impreso en la ejecutoria del R.A. 820/2011 de la cual surge la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.)<sup>103</sup> y la jurisprudencia 1a. /J. 139/2012 (10ª).

---

estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso; así, dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una "adaptabilidad" que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad. Es una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado dirigida a un objeto determinado, es decir, vincula la medida de comparación a un objeto justificador de la imposición, colectivamente relevante, valorando las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de aquélla. Consecuentemente, el hecho de que en el cheque nominativo para abono en cuenta o en el estado de cuenta respectivo deba asentarse la clave del Registro Federal de Contribuyentes del destinatario del pago, cuando se utilice como comprobante fiscal, no vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad, al no resultar arbitrario o excesivo, pues el legislador lo justificó, en atención al principio de seguridad jurídica, y con ello buscó promocionar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y la reducción de los costos administrativos, liberando a éstos de la emisión de facturas. Además, la razón de crear el Registro Federal de Contribuyentes responde al control que debe tener la autoridad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, lo que implica que el requisito señalado sirve para saber, a ciencia cierta, quién es el contribuyente a quien se le hizo el pago; de manera que, a partir del señalamiento de dicha clave, la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para cerciorarse de que el contribuyente que recibió el pago efectivamente tiene su domicilio fiscal en el lugar que señaló, que se dedica a las actividades manifestadas y que está obligado al cumplimiento de las obligaciones fiscales asentadas en su cédula de identificación o registro fiscal. *Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Tesis: 1a. CLXXXI/2013 (10a.), Primera Sala, Décima Época Semanario Judicial de la Federación Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1 y su Gaceta Página: 525.*

<sup>103</sup> **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.** El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios

Ahora se empieza a definir de forma más clara y estricta la tendencia de la SCJN de resolver aplicando dicha metodología. En esta ejecutoria, expresamente se reconoce la doctrina del principio de proporcionalidad de la obra de “Teoría de los Derechos Fundamentales” de Robert Alexy, contemplado como instrumento metodológico, consistente en un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, justificado en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o, 14 y 16 de la CPEUM.

Dicho principio opera principal, más no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria. No sólo se reconocen los principios de adecuación o idoneidad y proporcionalidad en estricto sentido, sino que ya aparece el principio de necesidad, como la exigencia que toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho intervenido, entre todas aquéllas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto.

---

de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, 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, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. *Tesis Asilada 1a. LIII/2012 (10a.) Décima Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1 Página: 882*

En relación con la intensidad del escrutinio constitucional, se mantiene la postura que en materia fiscal sustantiva y adjetiva el análisis no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario.

En estos casos, se explica que la aplicación del principio de proporcionalidad requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención persiga una finalidad objetiva y constitucional; la elección del medio para cumplir tal finalidad, no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados o niveles de intensidad, sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Con base en lo anterior se resuelve avalar la constitucionalidad del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación (“CFF”) al no ser contrario a los principios de igualdad ni audiencia por excluir de la interposición de la reconsideración administrativa a contribuyentes que previamente hubieran interpuesto medios de defensa en contra de una resolución emitida por la autoridad fiscal, pues la SCJN reconoció que a través de dicho medio defensa se perseguía una finalidad legitimada que optimizaba el principio de seguridad jurídica y el acceso a la justicia para aquéllos casos que no pudieron acudir a ningún medio de defensa en contra de una notoria ilegalidad.

Lo anterior nos lleva al principio de proporcionalidad en su más reciente configuración se contiene en los precedentes 1a. CCLXIII/2016 (10a.)<sup>104</sup>, 1a. CCLXV/2016 (10a.)<sup>105</sup>, 1a. CCLXVIII/2016 (10a.)<sup>106</sup>, 1a.

---

<sup>104</sup> **TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL.** El examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas. En una primera etapa, debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión. Dicho en otros términos, debe establecerse si la medida legislativa impugnada efectivamente limita al derecho fundamental. De esta manera, en esta primera fase corresponde precisar cuáles son las conductas cubiertas prima facie o inicialmente por el derecho. Una vez hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre dicha conducta; esto es, si incide en el ámbito de protección prima facie del derecho aludido. Si la conclusión es negativa, el examen debe terminar en esta etapa con la declaración de que la medida legislativa impugnada es constitucional. En cambio, si la conclusión es positiva, debe pasarse a otro nivel de análisis. En esta segunda fase, debe examinarse si en el caso concreto existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho. Al respecto, es necesario tener presente que los derechos y sus respectivos límites operan como principios, de tal manera que las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad. En este orden de ideas, para que las intervenciones que se realizan a algún derecho fundamental sean constitucionales debe corroborarse lo siguiente: (i) que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido; (ii) que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (iii) que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; y, (iv) que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada. En este contexto, si la medida legislativa no supera el test de proporcionalidad, el derecho fundamental preservará su contenido inicial o prima facie. En cambio, si la ley que limita al derecho se encuentra justificada a la luz del

CCLXX/2016 (10a.)<sup>107</sup> Y 1a. CCLXXII/2016 (10a.)<sup>108</sup>. Conforme a ello, el examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas:

---

test de proporcionalidad, el contenido definitivo o resultante del derecho será más reducido que el contenido inicial del mismo. *Tesis: 1a. CCLXIII/2016 (10a.) Décima Época Semanario Judicial de la Federación*

<sup>105</sup> **PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA.** Para que las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental sean constitucionales, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, además de que debe lograr en algún grado la consecución de su fin, y no debe limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Ahora bien, al realizar este escrutinio, debe comenzarse por identificar los fines que persigue el legislador con la medida, para posteriormente estar en posibilidad de determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Esta etapa del análisis presupone la idea de que no cualquier propósito puede justificar la limitación a un derecho fundamental. En efecto, los fines que pueden fundamentar la intervención legislativa al ejercicio de los derechos fundamentales tienen muy diversa naturaleza: valores, intereses, bienes o principios que el Estado legítimamente puede perseguir. En este orden de ideas, los derechos fundamentales, los bienes colectivos y los bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, constituyen fines que legítimamente fundamentan la intervención del legislador en el ejercicio de otros derechos. *Tesis: 1a. CCLXV/2016 (10a.) Décima Época Semanario Judicial de la Federación*

<sup>106</sup> **SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a un derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Por lo que hace a la idoneidad de la medida, en esta etapa del escrutinio debe analizarse si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador. En este sentido, el examen de idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador. Finalmente, vale mencionar que la idoneidad de una medida legislativa podría mostrarse a partir de conocimientos científicos o convicciones sociales generalmente aceptadas. *Tesis: 1a. CCLXVIII/2016 (10a.) Décima Época Semanario Judicial de la Federación*

<sup>107</sup> **TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se ha constatado un fin válido constitucionalmente y la idoneidad de la ley, corresponde analizar si la misma es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental. De esta manera, el examen de necesidad implica corroborar, en primer lugar, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. Lo anterior supone hacer un catálogo de medidas alternativas y determinar el grado de idoneidad de éstas, es decir, evaluar su nivel de eficacia, rapidez, probabilidad o afectación material de su objeto. De esta manera, la búsqueda de medios alternativos podría ser interminable y requerir al juez constitucional imaginarse y analizar todas las alternativas posibles. No obstante, dicho escrutinio puede acotarse ponderando aquellas medidas que el legislador consideró adecuadas para situaciones similares, o bien las alternativas que en el derecho comparado se han diseñado para regular el mismo fenómeno. Así, de encontrarse alguna medida alternativa que sea igualmente idónea para proteger el fin constitucional y que a su vez intervenga con menor intensidad al derecho, deberá concluirse que la medida elegida por el legislador es inconstitucional. En caso contrario, deberá pasarse a la cuarta y última etapa del escrutinio: la proporcionalidad en sentido estricto. *Tesis: 1a. CCLXX/2016 (10a.) Décima Época Semanario Judicial de la Federación*

<sup>108</sup> **CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se han llevado a cabo las primeras

## 1. Primera etapa

La primera etapa consiste en determinar precisamente si hay o no colisión de principios, para lo cual reconoce lo que habíamos visto en el sentido que los derechos y sus respectivos límites operan como principios, de tal manera que las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad.

En este sentido, en esta primera etapa debe determinarse si la medida legislativa limita o reduce un derecho fundamental. Considerando para ello cuál es el alcance de protección *prima facie* del derecho fundamental. Hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre una conducta protegida por el derecho fundamental, es decir, si incide en el ámbito de protección *prima facie* del derecho aludido.

Si la conclusión es negativa, el examen debe terminar en esta etapa con la declaración que la medida legislativa impugnada es constitucional, esto es, porque ni siquiera existe injerencia o colisión de derechos fundamentales, por lo que problema de la norma no será de ponderación sino de validez al caso concreto a través de la subsunción. En cambio, si la conclusión es positiva, debe pasarse a otro nivel de análisis.

## 2. Segunda etapa

La segunda etapa es propiamente el principio de proporcionalidad en un sentido amplio, lo que se va a buscar, señala la SCJN, es examinar si existe una justificación legítima o constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite un derecho fundamental. Ello en la medida que se logre la máxima

---

tres gradas del escrutinio, corresponde realizar finalmente un examen de proporcionalidad en sentido estricto. Esta grada del test consiste en efectuar un balance o ponderación entre dos principios que compiten en un caso concreto. Dicho análisis requiere comparar el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. En otras palabras, en esta fase del escrutinio es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados. De este modo, la medida impugnada sólo será constitucional si el nivel de realización del fin constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental. En caso contrario, la medida será desproporcionada y, como consecuencia, inconstitucional. En este contexto, resulta evidente que una intervención en un derecho que prohíba totalmente la realización de la conducta amparada por ese derecho, será más intensa que una intervención que se concrete a prohibir o a regular en ciertas condiciones el ejercicio de tal derecho. Así, cabe destacar que desde un análisis de proporcionalidad en estricto sentido, sólo estaría justificado que se limitara severamente el contenido *prima facie* de un derecho fundamental si también fueran muy graves los daños asociados a su ejercicio. *Tesis: 1a. CCLXXII/2016 (10a.) Décima Época Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II*

realización posible del derecho fundamental, tanto a las posibilidades fácticas como a las posibilidades jurídicas.

En este sentido, la SCJN reconoce los subprincipios que hemos analizado de adecuación o idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Para lo cual señala que para determinar si las intervenciones que se realizan a algún derecho fundamental son constitucionales debe exigirse que se corrobore:

- (i) que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido;
- (ii) que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional;
- (iii) que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; y,
- (iv) que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada

El criterio asumido por la SCJN en relación con la adopción del principio de proporcionalidad, en mi opinión es acertado; ello, pues el referido principio efectivamente se presenta como un verdadero “límite de los límites” a los derechos fundamentales, es decir una barrera a la intervención de derechos fundamentales cuyo objetivo es tutelarlos expandiendo tanto como sea posible su ámbito de protección, de forma tal que sean compatibles los principios colisionados.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente la intensidad de dicho escrutinio que existe en materia fiscal, pues lamentablemente y sin justificación se ha llevado a un verdadero mínimo de análisis que resulta ridículo, tal como se resuelve en la reciente tesis 2a. XC/2017 (10a.)<sup>109</sup> en el sentido que la

---

<sup>109</sup> **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.** El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad

intensidad del control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, y que la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados o niveles de intensidad, sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.

### *c) Configuración en la materia fiscal*

El principio de proporcionalidad que hemos expuesto ha cobrado un auge relevante en los últimos años por lo que hace a la materia fiscal, pues el mismo se ha vuelto una constante en las ejecutorias de la SCJN a través de las cuales se analiza la constitucionalidad de la ley fiscales, específicamente a continuación analizaremos brevemente algunas de dichas ejecutorias con el objeto de advertir la aplicación del principio de proporcionalidad en materia fiscal por parte de la SCJN, reservando para el fondo del presente trabajo el análisis de las tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 (10a.) y 2a. /J. 187/2016 (10a.), en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **1. Obligación de proporcionar la contabilidad electrónica**

Con motivo de la reforma en vigor a partir del 1 de enero de 2014, el artículo 28, fracción IV del CFF, estableció una nueva obligación de los contribuyentes consistente medularmente en proporcionar periódicamente cierta información contable a la autoridad fiscal. Entre otros temas resueltos por la Segunda Sala de la SCJN en relación con la constitucionalidad del artículo 28, fracción IV del CFF, el mismo fue confrontado con el Test de Proporcionalidad, lo cual se refleja en la jurisprudencia 2a./J. 147/2016 (10a.).<sup>110</sup>

---

(eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. *Tesis: 2a. XC/2017 (10a.) Décima Época Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 43, Junio de 2017, Tomo II p.1452.*

<sup>110</sup> CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR. De los trabajos legislativos que antecedieron a las reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2013, se advierte que la obligación aludida, bajo el contexto del aprovechamiento de los avances de la tecnología, tuvo como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización, aspectos que se encuentran dentro del ámbito del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que significa que la obligación legal (en la forma y términos previstos en las disposiciones administrativas), tiene una finalidad constitucionalmente válida, como lo es comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público. Por su parte, la obligación de ingresar la información en los términos que establecen las disposiciones generales, constituye el medio adecuado dirigido a cumplir con la finalidad perseguida por el legislador ya que, en primer lugar, tiende

En dicho precedente la SCJN resuelve que la medida se justifica constitucionalmente, a partir de considerar que: 1) tiene una finalidad constitucionalmente válida, comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público. 2) constituye el medio adecuado dirigido a cumplir con la finalidad, ya que evita cargas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y permite mayor facilidad de fiscalización; y 3) no ocasiona un daño desproporcional, pues si se cumple se simplifican y se mejoran los procedimientos administrativos a través de los cuales anteriormente cumplía con sus obligaciones y ejercía sus derechos, lo que se traduce en un ahorro de tiempo y trámites bajo el contexto del sistema tradicional.

En dicho precedente, si bien se analizan los principios de finalidad, idoneidad y proporcionalidad, no existe un análisis en relación con el principio de necesidad, pues no se ve una justificación en el sentido que es la mejor medida o la menos lesiva; además no se observa un énfasis en el tema de la intensidad del escrutinio en materia fiscal, como sí se verá en otras ocasiones.

## 2. IEPS Alimentos no básicos y bebidas saborizadas

Con motivo de la reforma en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se introdujeron nuevos gravámenes en Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ("LIEPS"), específicamente en el artículo 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, así como en el inciso G), 3, fracciones XVIII, XIX y XX, cuya finalidad extrafiscal era combatir la obesidad en México. En dichos preceptos se grava a la tasa del 8% la enajenación e importación de ciertos alimentos considerados como no básicos (densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos)<sup>111</sup>, así como con la cuota fija de \$1.00 peso por litro enajenado o importado de bebidas saborizadas<sup>112</sup>.

---

a evitar las cargas que anteriormente generaban los "formulismos" para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; además de que en la medida en que el contribuyente va incorporando su información contable, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, permite a la autoridad no solamente tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización. Finalmente, no se ocasiona un daño innecesario o desproporcional al contribuyente por el simple hecho de que tenga que llevar su contabilidad a través de medios electrónicos y de ingresarla a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en los términos previstos en la disposiciones referidas, ya que si aquél cumple con las nuevas obligaciones fiscales impuestas por el legislador, aprovechando los beneficios de los avances tecnológicos, se simplifican y se mejoran los procedimientos administrativos a través de los cuales anteriormente cumplía con sus obligaciones y ejercía sus derechos, lo que se traduce en un ahorro de tiempo y trámites bajo el contexto del sistema tradicional. *Tesis de jurisprudencia 147/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis.*

<sup>111</sup> Botanas, Productos de confitería, Chocolates y demás productos derivados del cacao, Flanes y pudines, Dulces de frutas y hortalizas, Cremas de cacahuete y avellanas, Dulces de leche, Alimentos preparados a base de cereales, Helados, nieves y paletas de hielo.

<sup>112</sup> Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtenerlas; y jarabes o concentrados para preparar ese tipo de bebidas que se expendan en envases abiertos, siempre que contengan azúcares añadidas

En contra de dicho gravamen se interpusieron diversos juicios de amparo, reclamando la constitucionalidad de dichos gravámenes a partir de cuestionar, entre otras cosas, la idoneidad, proporcionalidad y necesidad en la intervención de ciertos derechos fundamentales a través del “Test de proporcionalidad”. Para lo cual se argumentó que no había idoneidad en virtud que el legislador no justificó ni comprobó científicamente las bases para considerar que al inhibir el consume de ciertos alimentos o bebidas a través de un gravamen, se combate la obesidad, siendo que científicamente la causa directa de la misma es el desequilibrio energético por el sedentarismo. Además de argumentó desproporción en la medida, al argumentar que no había equilibrio entre la restricción al derecho a la alimentación y una supuesta protección al derecho a la salud.

La Segunda Sala de la SCJN ha emitido, entre otras, la tesis 2a. XCI/2017 (10a.)<sup>113</sup> por lo que hace a alimentos no básicos, así como la jurisprudencia 2a./J. 71/2017 (10a.)<sup>114</sup> por lo que hace a bebidas

---

<sup>113</sup> **ALIMENTOS NO BÁSICOS CON UNA DENSIDAD CALÓRICA DE 275 KILOCALORÍAS O MAYOR POR CADA 100 GRAMOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO J), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, QUE ESTABLECE LA TASA CON LA QUE SE GRAVAN, SUPERA EL TEST DE PROPORCIONALIDAD.** El test de proporcionalidad se conforma de tres criterios, relativos a que la distinción legislativa: A) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; B) resulte adecuada o racional (idoneidad); y, C) sea proporcional. Por otra parte, la medida prevista en el artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios consiste en gravar con tasa del 8% el valor de la enajenación o importación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos. Ahora, se cumple con el inciso A), porque la finalidad del impuesto es constitucionalmente válida y objetiva, al ser su objetivo inmediato combatir el sobrepeso y la obesidad, mientras que el fin mediato consiste en que el Estado garantice a toda persona el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, en aras de salvaguardar el derecho a la protección de la salud de la población conforme al numeral 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. También se actualiza el inciso B), pues la medida resulta ser el medio idóneo, apto y adecuado para cumplir con la finalidad aludida, porque en aras de combatir la obesidad y el sobrepeso se consideró desincentivar el consumo de ese tipo de alimentos, para lo cual se tomaron como parámetro las kilocalorías en un rango de 275 o mayor, con lo cual se busca evitar las distintas enfermedades asociadas o derivadas del consumo de dichos alimentos, pero sobre todo prevenir su consumo excesivo. Por lo que se refiere a la necesidad de la medida impositiva impugnada, también se satisface en razón de que, atento a la finalidad mediata que se busca con su establecimiento, el Estado debe agotar los instrumentos a su alcance para hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de la población. Finalmente, el requisito del inciso C) se cumple, ya que existe correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado, atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida implementada; dentro de las ventajas se advierte que permite inhibir o desincentivar el consumo de los alimentos no básicos aludidos y con ello disminuir, cuando no evitar, enfermedades crónicas no transmisibles, en aras de la protección del derecho a la salud; mientras que las desventajas inciden sobre los hábitos alimenticios de la población o en el incremento en los precios de los alimentos no básicos enlistados. De ahí que la norma en cuestión se considere constitucional al superar el test de proporcionalidad. *Tesis: 2a. XCI/2017 (10a.) Época: Décima Época, Registro 2014439, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, Página: 1422*

<sup>114</sup> **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. SU FIN EXTRAFISCAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA IMPOSITIVA.** El fin extrafiscal del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de bebidas saborizadas, es combatir el sobrepeso y la obesidad, al inhibir y desincentivar el consumo de bebidas endulzadas con azúcar y persuadir a la población de disminuir su consumo, para lo que el legislador consideró conveniente gravar su enajenación o importación; lo que tiene sentido, porque esos padecimientos encuentran su origen en varias fuentes, entre las que se hallan el sedentarismo, la falta de ejercicio y la mala alimentación, de modo que si el legislador pretendió mitigar una de ellas en específico (la mala alimentación), es evidente que la medida impositiva es proporcional y razonable con el fin extrafiscal, pues inhibe una fuente de los padecimientos. Ahora bien, lo recaudado con motivo de esa medida debe destinarse a combatir el sobrepeso y la obesidad, toda vez que se trata de un mecanismo recaudatorio con doble función: la primera, desalentar el consumo de agua saborizada, concentrados, polvos o jarabes que tengan azúcar añadida, y la segunda, contribuir al egreso público, en

saborizadas, a través de las cuales, contrario a lo sustentado por los contribuyentes, valida la constitucionalidad de las normas reclamadas a través del Test de Proporcionalidad.

Lo anterior a partir de considerar que dichas medidas: 1) tienen una finalidad constitucionalmente válida y objetiva, su objetivo inmediato combatir el sobrepeso y obesidad, mientras que el fin mediato consiste en garantizar el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad conforme al numeral 4 de la CPEUM; 2), resultan idóneas para cumplir con la finalidad aludida ya que al desincentivar el consumo de ese tipo de alimentos y bebidas se combate la obesidad y sobrepeso; 3) satisface la necesidad de la medida, porque el Estado debe agotar los instrumentos a su alcance para hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de la población (analiza alternativas pero explica que hay libre configuración y el escrutinio es laxo); y 4) existe correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado. Ventaja: desincentivar el consumo de alimentos y bebidas vinculados a enfermedades. Desventaja: inciden sobre hábitos alimenticios e incremento en precios de alimentos y bebidas.

De lo anterior, se advierte que la SCJN analiza todas y cada una de las etapas exigidas por el Test de Proporcionalidad conforme a la última configuración, reiterando el criterio del escrutinio laxo en materia fiscal a efecto de concluir en la constitucionalidad de las normas reclamadas.

### 3. Reportes Country by Country, así como Local y Mater File (Artículo 76-A de la LISR)

El Estado Mexicano, como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ("OCDE"), a efecto de allegarse a la Acción 13 del Plan de Acción BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*"), adicionado el 18 de noviembre de 2015 el artículo 76-A de la LISR conforme al cual se obliga a ciertos contribuyentes a presentar declaraciones informativas de precios de transferencia Maestra "*Master File*", Local "*Local File*" y País por País "*Country by Country*".

Lo anterior generó que los contribuyentes reclamaran la constitucionalidad del artículo 76-A de la LISR, a partir de cuestionar, entre otras cosas, la idoneidad, proporcionalidad y necesidad en la intervención de ciertos derechos fundamentales a través del "Test de proporcionalidad", principalmente sustentado en la falta de justificación y razonabilidad en la información y cantidad de la misma que debe de declararse. La SCJN vuelve a reiterar la constitucionalidad de las disposiciones reclamadas, esta vez en la tesis aislada 2a. LXIV/2017 (10a.)<sup>115</sup>.

---

el entendido de que el fin extrafiscal del tributo se logra desde el momento en que se gravan las bebidas saborizadas a \$1.00 (un peso) por litro, pues ello ya constituye un desincentivo para su consumo, que es lo que el legislador pretende. *Jurisprudencia: 2a./J. 71/2017 (10a.) Décima Época, Registro: 2014503, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 43, Junio de 2017, Tomo II Página: 705*

<sup>115</sup> **DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA.** Si se toman en cuenta los conceptos legales de "partes relacionadas", "establecimiento permanente" y "control sobre una empresa" (artículos 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, 28, fracción XXXI, y

Los considerandos ahora parten de un análisis muy vago que pretende justificar las medidas en 1) una finalidad constitucional derivada de evitar la elusión fiscal, sustentada previamente para el tema de límite a la deducción de ingresos exentos en los artículos 3., 16, 25 y 31, fracción IV, de la CPEUM; 2) una idoneidad que se infiere para generar más transparencia en las operaciones multinacionales; y 3) la proporcionalidad se justifica con el hecho que la obtención de la información no amerita costos y cargas desproporcionadas.

En este último precedente, en comparación con los anteriores, se advierte una confrontación muy vaga de la disposición reclamada con el "Test de Proporcionalidad", incluso la denominación utilizada es principio de proporcionalidad y razonabilidad. Un análisis muy deficiente en la ponderación, pues no se pesan efectivamente derechos fundamentales sino cargas administrativas; tampoco se resalta la intensidad del escrutinio constitucional, aunque por los fundamentos se pudiera inferir.

### **iii. Comentarios en relación con la adopción del principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad expuesto por la doctrina es adoptado por la SCJN como un instrumento metodológico para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, justificado en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso. Conforme a éste, el examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas, las cuales consisten medularmente en (i) la identificación de la colisión de derechos fundamentales por la restricción de

---

179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), así como los principios de "plena competencia" y "gestión empresarial prudente" (Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias), se observa que la información exigida en las declaraciones informativas de partes relacionadas (maestra, local y país por país), tiene el propósito de transparentar las operaciones de los grupos multinacionales ante la autoridad hacendaria, a efecto de que ésta pueda detectar o descartar la presencia de una conducta elusiva o evasiva en materia fiscal y, en su caso, evaluar en qué casos ejercerá sus facultades de comprobación, tomando en consideración que los sujetos obligados cuentan con la información perteneciente a otra empresa del grupo, en tanto participan en cierta medida en su administración, control o capital, y que la conservación de la documentación respectiva es necesaria para adoptar decisiones en torno a las operaciones que se celebran, así como para demostrar que los precios o contraprestaciones pactados entre partes relacionadas, se llevan a cabo conforme a la normatividad aplicable. En esas condiciones, el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015, al obligar a presentar las declaraciones de referencia, no viola los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, porque en tanto la información exigida al contribuyente a través de aquéllas está estrechamente vinculada con la que debe tomar en cuenta al momento de celebrar operaciones con empresas del grupo, ello implica que su obtención no amerita costos y cargas desproporcionadas, ni requiere de una búsqueda exhaustiva que haga imposible el cumplimiento de la obligación señalada. Además, no se sobrepasan los estándares de razonabilidad, porque la información que deben contener las referidas declaraciones se relaciona con la atribución de la autoridad fiscal de verificar que las contraprestaciones pactadas entre partes relacionadas se lleven a cabo conforme al principio de plena competencia, lo que le permitirá identificar posibles riesgos de elusión o evasión fiscal en materia de precios de transferencia. *Tesis Aislada, Décima Época, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, Página: 723.*

uno de estos y (ii) en la aplicación del principio de proporcionalidad con sus subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

No obstante lo anterior, la SCJN impone una intensidad específica en el escrutinio constitucional de ciertas materias como lo es la fiscal, las cuales se considera que la CPEUM otorga un mayor campo de atribuciones al Estado, por lo que a efecto de respetar los principios democráticos y de división de poderes, el juzgador debe respetar la libertad configurativa con la que cuenta el legislador, para lo cual la ponderación se limitará a verificar si existe correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y un fin constitucional determinado.

Es afortunada la adopción del principio de proporcionalidad para la solución de controversias que implican la transgresión de derechos humanos, pues al menos exige a los juzgadores llevar a cabo un análisis mucho más metódico y técnico sobre la ponderación de derechos fundamentales; sin embargo, resulta muy criticable la forma en la que se adopta a la materia fiscal, pues no logro entender por qué en aquellos ámbitos donde existe mayor arbitrariedad y, por ende, mayor posibilidad que se transgredan derechos fundamentales, el control de dichas facultades no es más estricto, siendo que debería de restringirse esa arbitrariedad supeditándola al máximo alcance y respeto a los derechos fundamentales tal como lo obliga el artículo 1 de la CPEUM.

Dicha crítica se enfatiza, pues si observamos los temas fiscales que han sido resueltos a través de confrontarlos con el “Test de Proporcionalidad” los resultados son muy lamentables en cuanto a protección de derechos fundamentales, dejando a un lado que la finalidad última del principio de proporcionalidad es la máxima optimización de los derechos fundamentales, lo cual es acorde con la interpretación pro persona a que se refiere el artículo 1 de la CPEUM. De hecho, empieza a existir coincidencia que la SCJN adopta dicho principio en la materia fiscal para justificar la arbitrariedad del legislador, lo cual es muy lamentable.<sup>116</sup>

Deberá cuidarse que el referido principio de proporcionalidad en materia fiscal no se convierta en un método de justificación a la arbitrariedad del legislativo en materia fiscal. Lamentablemente no encuentro respuestas lógicas a entre otras preguntas: ¿Por qué el órgano garante de la CPEUM se deslinda del análisis de transgresiones a derechos fundamentales en ciertos casos? ¿Por qué en materia de fiscal no se tiene que buscar la máxima realización de los derechos fundamentales? ¿Por qué en materias donde supuestamente la CPEUM da más libertades al legislador, el control de dichas facultades no es más estricto? ¿Acaso un tema económico como lo es la recaudación, puede justificar cualquier atrocidad a los derechos fundamentales? ¿No se supone que de conformidad con el artículo

---

<sup>116</sup> Véase Díez G., Rodrigo, op cit., p. 71

1° de la CPEUM debe la interpretación en materia de derechos fundamentales debe de buscar la máxima realización y protección a la persona?

## II.2. Teoría de las deducciones estructurales y no estructurales a la luz del principio de proporcionalidad tributaria

*i) Proporcionalidad Tributaria y ii) Proporcionalidad Tributaria en Materia de Deducciones para el Impuesto sobre la Renta*

En el presente apartado analizaremos el alcance de la protección del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM en relación con el ISR. El resultado de este análisis nos servirá para poder delimitar si en el caso de las deducciones de cuotas pagadas al IMSS las mismas forman parte de la protección de dicho principio y, por ende, determinar si nos encontramos en presencia de una coalición de principios susceptible de ser analizada bajo el principio de proporcionalidad.

### i. La Proporcionalidad Tributaria

El artículo 31, fracción IV de la CPEUM, establece el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria como salvaguarda para los contribuyentes y a su vez, un límite al legislador en el establecimiento de las contribuciones. Para un contribuyente, la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad contributiva.

Para Adolfo Arrijoa Vizcaino, la proporcionalidad tributaria implica la correcta adecuación entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en la ley tributaria y la capacidad económica de los sujetos pasivos.<sup>117</sup> Por su parte, el Pleno de la SCJN ha establecido en la tesis de jurisprudencia 10/2003<sup>118</sup>, que el

---

<sup>117</sup> Arrijoa Viscaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, p.248

<sup>118</sup> **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en **que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.** Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional **debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes;** entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que **todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.** La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva

principio de proporcionalidad de los tributos, radica medularmente, en que los sujetos pasivos (contribuyentes) deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Al respecto, señala la jurisprudencia antes citada que a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto, es decir, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza. Las consecuencias tributarias deben ser medidas en función de esta riqueza estrechamente relacionada entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Así, el principio de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente. Dicho criterio de justicia debe de ser la capacidad contributiva, conforme al cual nadie podrá estar llamado a contribuir al gasto público si no es atendiendo a dicha capacidad.<sup>119</sup>

No debe perderse de vista la relación que el principio de proporcionalidad tributaria guarda con el “mínimo vital”. Para ello, la Primera Sala de la SCJN ha sustentado que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para contribuir, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado “mínimo vital”, garantía fundada en la dignidad humana y que constituye un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna.<sup>120</sup>

---

de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.” *El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.*)

<sup>119</sup> Para profundizar en el tema se recomienda Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Décima Edición, Cengage Learning Editores, México, 2008 pp 244 a 253.

<sup>120</sup> **“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.** En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia

Así las cosas, el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria reconocido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM establece un límite al Estado en la fijación de contribuciones que no traspasen los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna de los contribuyentes, en atención a que estos sólo se encuentran obligados a contribuir en la medida de su capacidad contributiva.

## ii. Proporcionalidad Tributaria en Materia de Deducciones para el Impuesto sobre la Renta (Deducciones “estructurales” y “no estructurales”)

La manera de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate, tal como fue sustentado por el Pleno de la SCJN en la tesis de jurisprudencia 2/2009<sup>121</sup>, pues la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en los impuesto directos que en los indirectos.

---

de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que **los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución.** El respeto al contenido esencial de este derecho exige que **no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público,** todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; **la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios,** pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que **se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.** *Amparo en revisión 1780/2006. Lempira Omar Sánchez Vizuet. 31 de enero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.*

<sup>121</sup> **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que **en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad.** Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.” *El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 2/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.*

En este sentido, el Pleno de la SCJN ha sostenido que el objeto del ISR consiste en los ingresos que se generan operación tras operación y que tales ingresos, disminuidos con las deducciones autorizadas, son parte fundamental de lo que configura la base impositiva.<sup>122</sup>

En relación con lo anterior, la determinación del ISR se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado. Este impacto debe evidenciarse al considerar no únicamente el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad obtenida mediante la consideración conjunta tanto del ingreso como de las cantidades erogadas como costo de generación del propio ingreso.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la LISR, las deducciones son los conceptos que se disminuyen de los ingresos brutos a fin de determinar una utilidad en caso que los ingresos excedan las deducciones, o una pérdida, en el supuesto contrario.

La Primera Sala de la SCJN ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de ISR a través de la tesis de jurisprudencia 1ª/J103/2009<sup>123</sup>, conforme a lo cual existen las deducciones “estructurales” y las “no estructurales”.

---

<sup>122</sup> **“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad. *Tesis de jurisprudencia con número de registro 200034, visible en la foja 101, del Tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación.*

<sup>123</sup> **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, 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. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden

Conforme a dicho criterio de jurisprudencia, tenemos que las deducciones estructurales o internas, derivan de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales se autorizan por constituir un costo que es necesario o inevitable para producir el ingreso; mientras que las no estructurales o de política pública emanan del interés del legislador por incentivar o evitar determinadas conductas según se consideren necesarias o no para los intereses del Estado.

Conforme a lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN, al resolver el amparo directo en revisión 2424/2012<sup>124</sup>, definió a las deducciones estructurales como instituciones sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente. Se trata de conceptos que están vinculados con los costos de producción de ingresos y que, en consecuencia, por su naturaleza, permiten que el gravamen recaiga exclusivamente en la cuantía que representa el impacto positivo en el haber patrimonial del causante dentro de los límites del tributo en atención a criterios constitucionales de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

---

sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.” *Tesis de jurisprudencia 1ª/J103/2009 visible en la foja 108, del Tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de 2009, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

<sup>124</sup> “En congruencia con lo anterior, puede afirmarse que las deducciones estructurales son las instituciones sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente. Este tipo de deducciones deben ser reconocidas por el legislador en cumplimiento al principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31 constitucional, toda vez que se trata de conceptos que están vinculados con los costos de producción de ingresos y que, en consecuencia, por su naturaleza, permiten que el gravamen recaiga exclusivamente en la cuantía que representa el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

Es importante tener presente que las deducciones estructurales no deben considerarse como una disminución de los recursos que el Estado tiene derecho a percibir vía impuestos, por el contrario, tienen que estimarse minoraciones que permiten determinar adecuadamente los límites del tributo en atención a criterios constitucionales de justicia fiscal.

Por otra parte, las deducciones no estructurales también son instituciones sustractivas, sin embargo, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo incentivar o desincentivar, según sea o no conveniente, diversas conductas que interesan al Estado como parte de una política pública o social. Se trata de normas que incluso tienen finalidades que escapan a la materia propiamente fiscal (fines extrafiscales) y que pueden constituir beneficios para los contribuyentes.”

La clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales es congruente con el sistema normativo contenido en el artículo 27 de la LISR, en virtud que se prevé la posibilidad de deducir los gastos o erogaciones autorizadas por la ley está condicionada a la satisfacción de diversos requisitos.

Así, tratándose de deducciones estructurales, el primero de los requisitos previsto en la fracción I del artículo 31 de la LISR es el relativo a que el gasto sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente<sup>125</sup>. De aquí se sigue que no todo gasto es susceptible de tomarse en cuenta para disminuir los ingresos obtenidos por el contribuyente y aminorar así la base gravable, sino que es necesario que, tomando en cuenta la actividad de la empresa correspondiente, dicho gasto tenga la cualidad de imprescindible o indispensable para generar el ingreso.

La concepción genérica del requisito previsto en el artículo 27, fracción I de la LISR, tal como lo resolvió la Segunda Sala de la SCJN al resolver la Contradicción de Tesis 128/2004-SS<sup>126</sup>, obedece a la cantidad

---

<sup>125</sup> **“Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria (...)

<sup>126</sup> “Al respecto, si la "indispensabilidad" en las deducciones constituye el principio rector de éstas, en términos del artículo transcrito, ello implica que sean estrictamente indispensables para los fines particulares de cada actividad empresarial; la concepción genérica de este requisito, que el legislador estableció en el precepto jurídico en comento es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

De esta manera, por gasto se entiende las erogaciones o salida de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin ulterior recuperación.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, señala como significado de los conceptos estrictamente, estricto, indispensable y necesario, lo siguiente:

"Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho."

"Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley."

"Indispensable: Adj. Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda."

"Necesario: que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder, dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin."

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina, para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- 1) Que la erogación esté destinada o relacionada directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente."

de supuestos casuísticos que puedan recibir el calificativo de “estrictamente indispensables”. Por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto.

De un análisis gramatical de los conceptos, la Segunda Sala de la SCJN estableció que los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, son los siguientes:

- 1) Que la erogación esté destinada o relacionada directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

En tales condiciones, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa. Es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que de no realizarlo, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían. Es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto, se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

En este mismo sentido, al emitir la tesis 1ª. XXX/2007<sup>127</sup> la Primera Sala de la SCJN establece que es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto

---

<sup>127</sup> **DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar **que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las**

tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Dicha circunstancia debe atenderse al caso concreto atendiendo en cada caso la consecución del objeto social de la empresa y con el fin que se complementen de manera cabal sus actividades al grado que de no realizarse éstas se vea o pudieran verse afectadas.

De lo hasta aquí, tenemos por una parte que la obtención del ingreso objeto del ISR, 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 son los gastos de administración del negocio, erogaciones que deben efectuarse y que se consideran necesarias reconociendo al efecto su deducción, las cuales se clasifican como deducciones estructurales. Así, en materia de ISR, por regla general, una erogación será deducible si está íntima o causalmente relacionada con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

Lo anterior es así, a efecto de atender a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes y reconocer el principio de proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, pensar lo contrario se traduce en una transgresión al mismo y que debe de ser justificada constitucionalmente bajo los parámetros de proporcionalidad como método de resolución de colisión de derechos fundamentales, mismos que ya han sido analizados.

---

**actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.** De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos. Tesis 1ª. XXX/2007 ubicada en la foja 637, Tomo XXV, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de febrero de 2007

### **Capítulo III. Análisis y Confrontación de la Sentencia del Juicio de Amparo en Revisión 1012/2014 a la luz del Principio de proporcionalidad en la medida legislativa en relación con la proporcionalidad tributaria en las deducciones autorizadas de impuesto sobre la renta: Constitucionalidad Artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

El objetivo del presente Capítulo es desentrañar el alcance de los resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en relación con la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, para lo cual analizaremos los fallos que originan a las tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 y 2a. /J. 187/2016 a efecto de poder alcanzar una interpretación de los referidos preceptos que sea conforme a la CPEUM.

#### **I.2. Pronunciamiento de Constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014 (tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 y 2a. /J. 187/2016)**

*i) Juicio de Amparo Indirecto ante Juzgados de Distrito, ii) Juicio de Amparo en Revisión ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y iii) Sentencia y emisión de las tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 y 2a. /J. 187/2016*

En el presente apartado analizaremos de forma descriptiva las actuaciones procesales, así como argumentos sustentados por contribuyentes quejosos como por el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal como autoridades responsables, ello en relación con la deducibilidad de las cuotas pagadas al IMSS de conformidad con el tratamiento fiscal que disponen los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la LISR.

De esta forma, identificaremos la *litis* que fue puesta a consideración de la Segunda Sala de la SCJN. Hecho lo anterior, describiremos las consideraciones por las cuales la Segunda Sala de la SCJN decide soportar la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28 fracción I de la LISR, para con ello analizar en próximos apartados alcance, efectos y consecuencias de dicha decisión.

#### **i. Juicio de Amparo Indirecto ante Juzgados de Distrito**

##### **a) Generalidades en la impugnación de normas generales**

El medio idóneo para reclamar de una norma general como lo son 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, la transgresión de derechos fundamentales reconocidos en al CPEUM y tratados internacionales,

es a través del juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito en razón del domicilio fiscal de los contribuyentes al ser éste donde tienen ejecución las normas reclamadas en materia fiscal.<sup>128</sup>

El juicio de amparo se encuentra contemplado a nivel constitucional en los artículos 103, fracción I y 107, fracciones I y VII de la CPEUM y regulado en la LA que conforme a su artículo 1o, fracción I, se establece que el referido juicio tiene por objeto resolver, entre otras cosas, toda controversia que se suscite por normas generales que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la CPEUM, así como por los tratados internacionales de los que México sea parte.

En relación con lo artículo 107, fracción I de la LA<sup>129</sup> establece que el amparo indirecto procede contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación

---

<sup>128</sup> **“COMPETENCIA PARA CONOCER DE UN JUICIO DE AMPARO PROMOVIDO CONTRA UNA LEY FISCAL FEDERAL CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, CONSISTENTE EN LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS. CORRESPONDE AL JUEZ DE DISTRITO QUE EJERCE JURISDICCIÓN EN EL LUGAR DEL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.** Conforme al artículo 36 de la Ley de Amparo si el acto reclamado en un juicio de garantías requiere ejecución material, será competente el Juez de Distrito que ejerza jurisdicción en el lugar donde dicho acto deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se ejecute o se haya ejecutado. Ahora bien, si se reclama en un juicio de amparo indirecto una ley fiscal federal con motivo de su primer acto de aplicación, consistente en la declaración y pago de la contribución en ella establecida, efectuados a través de medios electrónicos, debe considerarse competente para conocer del juicio el Juez de Distrito que ejerza jurisdicción en el lugar del domicilio fiscal del contribuyente, el cual coincide con la circunscripción territorial de la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria a la que se entienden dirigidos la declaración y el pago relativos, por ser aquel en que tuvo ejecución el acto de aplicación y producirá sus consecuencias de control y fiscalización autoritarios, pues el criterio general establecido en la legislación fiscal para efectos de vinculación del contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales es el de su domicilio fiscal, que se precisa en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, y en relación con el cual se realiza su control por la unidad administrativa regional en cuya circunscripción se ubica. Lo anterior es así, pues si bien es cierto que formalmente la declaración presentada por medios electrónicos se dirige, en general, al Servicio de Administración Tributaria, el cual, conforme al artículo 4o. de la Ley que lo regula tiene su domicilio en la Ciudad de México, donde se ubican sus oficinas centrales, también lo es que la introducción de los medios electrónicos como vía para el cumplimiento de las obligaciones fiscales sólo tuvo por finalidad el simplificar a los contribuyentes tal cumplimiento, pero no modificar el criterio del domicilio fiscal como lugar de vinculación de los contribuyentes a dicho cumplimiento, ni el régimen de distribución de facultades entre los órganos que conforman tal dependencia bajo el criterio de desconcentración para el logro de una administración tributaria accesible, eficiente y cercana a los contribuyentes, por lo que la declaración y el pago relativos deben entenderse dirigidos a la unidad administrativa que ejerce el control sobre el contribuyente; además, considerar que la ejecución del acto tuvo lugar en la Ciudad de México por encontrarse en ella el domicilio del Servicio de Administración Tributaria sería sustentar un criterio contrario al principio de expeditos en la administración de justicia que consagra el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que llevaría a concentrar en los Juzgados de Distrito que ejercen jurisdicción en tal entidad los juicios promovidos contra leyes fiscales cuando el avance tecnológico computacional tiende a que la mayoría de los contribuyentes cumpla sus obligaciones a través de medios electrónicos. (*Contradicción de tesis 133/2002-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 22 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.146/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de diciembre de dos mil dos.*)

<sup>129</sup> **Artículo 107.** El amparo indirecto procede:

causen perjuicio al quejoso. De lo anterior, se desprende que la procedencia de la demanda se encuentra condicionada a que se acredite: **(i)** Que se impugne una norma general; **(ii)** Que cause perjuicio al quejoso y; **(iii)** Que el perjuicio derive de la entrada en vigor o bien del primer acto de aplicación.

En la especie es incuestionable que los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR corresponden a normas generales, por lo que nos detendremos brevemente por lo que hace al requisito de procedencia consistente en el agravio personal y directo. Para ello, el artículo 107, fracción I, de la CPEUM<sup>130</sup>, establece que el juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho, siempre que se alegue que el acto reclamado viola los derechos tutelados por la CPEUM y con ello se afecte su esfera jurídica de manera directa. Ello lo recoge íntegramente los artículos 5, fracción I<sup>131</sup> y 61, fracción XII<sup>132</sup> de la LA como un requisito de procedencia.

Esto último, guarda relación con la primera etapa del llamado “test de proporcionalidad”, pues es en este momento en el que se determina al menos de forma preliminar si existe un derecho de protección del cual se es titular y que sea transgredido por un acto o norma que se reclama, lo cual debe de traducirse necesariamente en un perjuicio patrimonial (esfera de derechos y obligaciones). Ello actualiza que se tenga o no un interés jurídico para ejercitar la acción de amparo y no sólo un interés simple que no le reporte ningún beneficio.<sup>133</sup>

---

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes: (...)

b) Las leyes federales; (...)

<sup>130</sup> **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquéllas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

**I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.[...]”**

<sup>131</sup> **“Artículo 5o.** Son partes en el juicio de amparo:

I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1o de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico. (...)

<sup>132</sup> **Artículo 61.** El juicio de amparo es improcedente: (...)

**XII.** Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;

<sup>133</sup> Con la reforma del 6 de junio de 2011 al artículo 107 de la CPEUM y posteriormente a la LA se introduce para la procedencia del juicio de amparo además de la figura del interés jurídico, el llamado interés legítimo, el cual se define como

Para ello, los contribuyentes que decidan acudir a este medio de defensa para hacer valer la CPEUM, debe de probarse la existencia de dicho interés jurídico. Para tales efectos tenemos que los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR establecían que sólo serían deducibles los gastos por concepto de cuotas patronales pagados por las empresas al IMSS y ya no así aquellos pagados por concepto de cuotas obreras. Es decir, podrán acudir al amparo aquellos patrones que asumieron por cualquiera causa el pago de cuotas obreras en substitución del trabajador.

No basta con la mera afirmación, sino que los contribuyentes ubicados en este supuesto tienen que probar la afectación. Para ello, se tiene que probar: 1) tener trabajadores, 2) tenerlos afiliados al seguro social y 3) el origen por el cual el patrón se substituye en el pago de la cuota obrera correspondiente al trabajador, es decir, el contrato laboral (individual o colectivo) o bien el alta en el IMSS con el salario mínimo (SMG).

No obstante lo anterior, existe una segunda cuestión por atender consiste en el momento en que se causa la afectación. Al respecto, el artículo 107, fracción I de la Ley de Amparo señala<sup>134</sup> que el juicio de amparo indirecto procede contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para ello el Pleno de la SCJN en la tesis jurisprudencial P. /J. 55/97<sup>135</sup>, distingue entre normas autoaplicativas o heteroaplicativas en función de la individualización incondicionada de las normas.

---

aquel interés personal, individual o colectivo, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que puede traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso derivado de una afectación a su esfera jurídica en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública, o de cualquier otra. Véase 1a./J. 38/2016 (10a.), publicada el viernes 26 de agosto de 2016, a las 10:34 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, página 690, de título y subtítulo: "INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO. SU DIFERENCIA CON EL INTERÉS SIMPLE."

<sup>134</sup> **Artículo 107.** El amparo indirecto procede:

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes: (...)

b) Las leyes federales; (...)

<sup>135</sup> **"LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.** Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o

De esta forma, serán autoaplicativas aquellas normas por su sola entrada en vigor causan perjuicio al quejoso sin necesidad que se surta ninguna condición para que se actualice el perjuicio; en tanto que serán heteroaplicativas aquéllas en las que el perjuicio no surge de forma automática, sino que requieren de un acto diverso que condicione su aplicación. Es importante señalar que las normas autoaplicativas podrán ser impugnadas de no haberse hecho en el momento de su entrada en vigor, cuando las mismas son aplicadas.

Respecto a la aplicación de la norma, debe tenerse que presente que puede obedecer a diversas fuentes como lo es provenir de la autoridad, de un hecho jurídico o bien, del propio particular. Dicha circunstancia se encuentra reconocida por el Pleno de la SCJN en las tesis de jurisprudencia P. /J. 55/97 antes citada y P/J. 67/97<sup>136</sup>, así como en la tesis asilada V/89<sup>137</sup>, entre otras.

---

jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento." *El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el siete de julio en curso, aprobó, con el número 55/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a siete de julio de mil novecientos noventa y siete.*

<sup>136</sup> **LEYES, AMPARO CONTRA. EL CUMPLIMIENTO DEL QUEJOSO POR IMPERATIVO LEGAL ES ACTO DE APLICACIÓN QUE PUEDE SERVIR DE BASE PARA EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE IMPUGNACIÓN.** Cuando del estudio del orden jurídico establecido deriva que la norma reclamada en el amparo debe ser cumplida imperativamente por el gobernado, porque de lo contrario se le impondrán sanciones o se tomarán en su contra medidas que le causen molestias, debe considerarse que el cumplimiento de dicha norma por el particular así constreñido, constituye también un acto de aplicación de la ley que puede servir de base para computar el plazo de impugnación constitucional sin necesidad de que exista un acto específico de aplicación emanado de autoridad, ya que para efectos de la procedencia del juicio de garantías, el perjuicio a la esfera jurídica del gobernado podrá surgir, tanto del acto estatal que lo coloca concretamente dentro de las hipótesis previstas por la ley, como de aquel acto por medio del cual él mismo se coloca en ellas, para evitar los efectos coercitivos correspondientes. *El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número 67/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.*

<sup>137</sup> **LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 73, FRACCION VI, DE LA LEY DE AMPARO.** De conformidad con lo previsto por el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, que distingue entre leyes que por su sola vigencia causan perjuicio al quejoso y aquellas que para que irroguen dicho perjuicio se requiere de un acto posterior de aplicación, relacionado a su vez con los criterios que ha sustentado este Tribunal Pleno en las tesis bajo los rubros: "**PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES. PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES HETEROAPLICATIVAS POR ACTOS PROVENIENTES DE UN PARTICULAR QUE ACTUA POR MANDATO EXPRESO DE LA LEY**" Y "**LEYES HETEROAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA. EL CUMPLIMIENTO DEL QUEJOSO POR IMPERATIVO LEGAL PUEDE SERVIR DE BASE PARA EL COMPUTO DEL TERMINO DE IMPUGNACION.**", publicadas respectivamente con los números 64 y 26, en las páginas cuatrocientos veintiséis a cuatrocientos veintisiete y novecientos dieciocho, Primera Parte, de los informes de labores correspondientes a los años de mil novecientos ochenta y cinco y mil novecientos ochenta y siete, cabe inferir que por primer acto concreto de aplicación de la ley se entiende no ineludiblemente el que proviene de autoridad, sino que dicho acto específico de ejecución puede provenir ya de un particular que actúa por mandato expreso de la ley y que se reputa como tercero auxiliar de la administración pública, o bien, del propio quejoso, cuando del orden legal establecido aparece que la norma combatida debe ser cumplida imperativamente por dicho quejoso, a efecto de evitarse la

En el caso concreto, determinar cuándo se actualiza la afectación de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, se torna interesante, pues es una norma cuya impugnación es en relación con el sentido negativo de la misma (no deducir), es decir, los efectos de la misma se van a materializar por una omisión, la pregunta es ¿cuándo surte efectos dicha omisión?

Los contribuyentes que decidieron reclamar la constitucionalidad como autoaplicativa dentro de los 30 días siguientes que la norma entró en vigor, reclamaron una afectación inmediata en la esfera de derechos y obligaciones, medularmente considerando que las contribuciones se causan momento a momento conforme se realizan los hechos<sup>138</sup>, no obstante su exigibilidad se da hasta la declaración anual. Por ello que desde el instante mismo de enterar en vigor la LISR, ellos al estar obligado a realizar el pago de las cuotas obreras al IMSS, ello implicaba que no pudieran reconocer legalmente sus deducciones por dicho concepto desde ese momento.

El contra argumento en este caso por parte de las autoridades responsables, conllevaba a que las normas no eran autoaplicativas sino heteroaplicativas, en virtud que los efectos de las mismas se materializaban al momento de presentar la declaración, siendo hasta entonces que se hace o se deja de considerar una deducción y se tiene que pagar sobre una utilidad fiscal que en su caso no corresponde a la capacidad contributiva.

En mi opinión de forma acertada, Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados resolvieron declarar procedentes los juicios de amparo como normas autoaplicativas, circunstancia que fue convalidada por la SCJN. Lo anterior, en virtud que no obstante sea hasta el final del ejercicio cuando se resten las deducciones, ello no implica que el impuesto no se haya generado con anterioridad, pues la prohibición o limitante que contienen nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos o se efectúan gastos (operación tras operación).<sup>139</sup> Ello, pues las contribuciones se causan momento a momento tal como lo establece el artículo 6 del CFF.

---

imposición de sanciones o medidas coercitivas en su contra. *Tesis V/1989, aprobada por el Tribunal en Pleno, en sesión privada celebrada el martes veintiocho de marzo de 1989, por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Presidente en funciones González Martínez, de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez. Ausentes: Castañón León, López Contreras y Presidente del Río Rodríguez. México, Distrito Federal a cuatro de abril de 1989.*

<sup>138</sup> **Artículo 6 del CFF.**- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.(...)

<sup>139</sup> **RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para

Sobre esta cuestión, agregó la SCJN que los supuestos normativos contenidos en los preceptos reclamados, para actualizarse, no requieren de un acto concreto de aplicación, sea del contribuyente o de la autoridad hacendaria, específicamente, de la presentación de una declaración en la que aquél manifieste su situación fiscal, pues dicho acto no tiene un vínculo condicional con el derecho a deducir, al ser sólo el medio de control previsto por la ley para dar cumplimiento a la obligación sustantiva y el instrumento mediante el cual, la Administración Fiscal, hace efectivo el cobro de los créditos fiscales y obtiene información respecto de la situación fiscal de los contribuyentes, para verificar la correspondencia de los supuestos de hecho con la obligación originada.

Ello es así, si además consideramos que las declaraciones de impuestos no pueden tener efectos constitutivos sobre el nacimiento de la obligación fiscal, pues éstas tienen efectos meramente declarativos, siendo que las contribuciones se causan desde la realización de los hechos previstos como grabables por las leyes fiscales.<sup>140</sup>

b) Litis puesta a consideración en los Conceptos de Violación

Según se desprende de las sentencias analizadas, los contribuyentes argumentan en sus Conceptos de Violación medularmente una violación al principio de proporcionalidad tributaria a partir de considerar:

- Las personas morales, para la realización de sus fines contratan trabajadores y, como consecuencia de esa relación laboral, tienen la obligación de efectuar erogaciones consistentes

---

esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad. Tesis: P./J. 52/96 Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo IV, Octubre de 1996 Página: 101

<sup>140</sup> Sobre este punto en particular Véase la ejecutoria fallada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ya mencionada ejecutoria de la contradicción de tesis 536/2012 que dan lugar a la tesis de jurisprudencia P./J. 48/2014. **“SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.** (El Tribunal Pleno, el dieciocho de septiembre en curso, aprobó, con el número 48/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de septiembre de dos mil catorce.)

en aportaciones de seguridad social; por tanto, si al contribuyente del ISR le es indispensable contratar trabajadores para realizar sus actividades que generan ingreso, también le es ineludible pagar las aportaciones de seguridad social; de ahí que debe ser permisible que se puedan deducir éstas, incluso las que son a cargo de los empleados.

- La deducción de las cuotas pagadas al IMSS no mide en forma real la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, ya que al prohibir la deducción de las aportaciones de seguridad social pagadas por los patrones que son a cargo de los trabajadores, se limita la deducción de un gasto necesario e indispensable para alcanzar el objeto social de la empresa.
- No obsta que las cuotas obreras pagadas por los patrones tengan el carácter de contribuciones, pues con independencia de ello se trata de una erogación indispensable para generar los ingresos gravados por el ISR.

Es relevante tener presente que efectivamente los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR efectivamente permiten la deducción de las cuotas patronales, es decir, en la proporción que por LSS paga el patrón. De dichos argumentos no se advierte una distinción entre las cuotas obreras y las cuotas patronales. Ni de las primeras se distingue si la obligación de pagó es contractual (individual o colectivo) o por tener afiliado a sus trabajadores con el SMG o bien si estas corresponden a las que el trabajador paga a través de la retención que le hace el patrón y que posteriormente éste entera al IMSS.

Es importante no perder de vista lo anterior, pues es fundamental para entender el tema de constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, pues como fue explicado en el Capítulo I de la presente investigación existen diversas modalidades por las cuales el patrón paga o simplemente entera las cuotas al IMSS, las cuales deben distinguirse claramente para ver si es válido o no limitar su deducción.

#### c) Sentencias de los Juzgados de Distrito

Los Juzgados de Distrito en todo el país, fueron coincidentes en otorgar el amparo a los contribuyentes que, entre otras normas, reclamaron la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, ello a partir de considerar medularmente:

- Los gastos a que hacen referencia esos preceptos reclamados, comparten la naturaleza de la previsión social, son estrictamente indispensables y, por tanto, deben ser reconocidos como deducciones estructurales.
- El hecho de ser una contribución no es impedimento para que el legislador restrinja su deducibilidad, pues tal restricción puede obedecer a finalidades sociales, económicas o extrafiscales, las que en su caso deben estar justificadas razonablemente a través del estudio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.
- Al implementar esas medidas, el legislador se propone: a) Recuperar el potencial recaudatorio del impuesto, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del IETU y del IDE; b) Recuperar el principio de simetría fiscal, a través de la restricción de la deducción; c) Restablecer la simetría fiscal del impuesto, considerando no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador, pagadas por el patrón, en tanto su deducibilidad implica un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso del trabajador (está exento). Las finalidades de las medidas son objetivas y admisibles, dada la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado y de mejorar la recaudación fiscal para conseguir los fines económicos y sociales previstos en la CPEUM; así, resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.

Las medidas legislativas para conseguir las finalidades señaladas son adecuadas e idóneas, ya que al limitar o prohibir la deducción de los gastos respectivos, se recupera el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta al ampliarse la base tributaria y eliminar la asimetría fiscal.

- No obstante lo anterior, las medidas resultan desproporcionales, porque a través de ellas se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes. En el caso de la imposibilidad de deducir las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas por el patrón. La simetría fiscal es un enunciado de política fiscal y no un derecho fundamental, por lo que su ausencia no trae como consecuencia necesaria una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional. En ese sentido, resulta desproporcional la medida consistente en impedir la deducción de los pagos señalados, porque sólo se basa en restablecer la simetría fiscal.
- No existe una justificación constitucionalmente válida, pues la limitante para deducir las erogaciones por concepto de previsión social, resulta desproporcional, porque un objetivo de política tributaria (simetría fiscal), no debe lograrse a costa de suprimir y nulificar derechos

fundamentales de los contribuyentes como sucede en el caso, puesto que se afecta la base tributaria del ISR en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados.

- La eliminación del IETU y del IDE tampoco justifica la limitación a la deducción, pues aun cuando dichos impuestos eran complementarios y de control del ISR, cada uno tenía sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza; de ahí que la eliminación de los primeros no implica que se deba modificar el segundo, aun y cuando en aquéllos no se permitía la deducción de los gastos en estudio.

Derivado de lo anterior, los Juzgados de Distrito concedieron la protección constitucional en contra de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, sólo para el efecto que se le permita deducir a los contribuyentes la totalidad las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas en su carácter de patrón, en la medida que cumplan con los demás requisitos fiscales que se prevén en la ley para su deducibilidad.

De las consideraciones anteriores, destacamos que los Juzgados de Distrito retoman el principio de proporcionalidad que Robert Alexy, bajo la concepción que la SCJN le había dado, específicamente en la tesis de jurisprudencia P. /J. 130/2007, en la cual se denomina a este principio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica. Como parte de ello, no se advierte un seguimiento en relación con la intensidad laxa o leve del escrutinio constitucional en materia fiscal.

No obstante ello, los Juzgados de distrito vuelven a omitir pronunciarse en relación una distinción entre las cuotas obreras y las cuotas patronales. Ni de las primeras se distingue si la obligación de pagó es contractual (individual o colectivo) o por tener afiliado a sus trabajadores con el SMG o bien si estas corresponden a las que el trabajador paga a través de la retención que le hace el patrón y que posteriormente éste entera al IMSS.

De esta forma, hasta este momento aún no se ha atendido al verdadero tema de constitucionalidad que subyace en los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, lo cual llama la atención, si consideramos el amplio debate que hubo sobre este tema de 1953 a 2002, tal como ha sido expuesto.

## **ii. Juicios de Amparo en Revisión ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

### **a) Generalidades del Recurso de Revisión y su Adhesión**

El artículo 107, fracción VIII de la CPEUM, artículos 81, fracción I, inciso e), 83 y demás aplicables de la LA, en contra de las sentencias dictadas en amparo indirecto por un Juzgado de Distrito resulta procedente el recurso de revisión del cual conoce originariamente la SCJN al versar sobre la constitucionalidad de normas generales tal como de igual forma confirma el artículo 37, fracción IV de la LOPJF.

En la especie, con independencia de lo anterior, a través del Acuerdo General 6/2014 el Pleno de la SCJN ordenó expresamente la remisión de los asuntos que tuvieran que ver entre otras leyes con la del LISR. En virtud de ello tocó a la SCJN resolver en definitiva la presente controversia.

b) Litis puesta a consideración en los Agravios

De forma medular, las autoridades responsables (el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación) interpusieron recursos de revisión en contra de las sentencias de los juzgados de Distrito agraviándose medularmente de una ilegalidad en la sentencia a partir de considerar que la constitucionalidad de las normas reclamadas se justificaba en que:

- Los pagos efectuados por el patrón por concepto de cuotas al IMSS, pero que corresponden a los trabajadores, no son erogaciones estrictamente indispensables para llevar a cabo la actividad de la empresa, sino que se tratan de aportaciones de seguridad social que corresponde cubrir a la parte trabajadora en calidad de contribuciones, de manera que no son obligatorios para el patrón ni forman parte del salario del trabajador, pues sólo los absorbe de manera voluntaria. Sólo la parte que corresponde pagar al patrón de manera obligatoria, sí es un gasto estrictamente indispensable.
- La constitucionalidad de los preceptos reclamados se sustenta en: a) el principio de simetría fiscal. b) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE; c) Ampliar la base gravable del ISR; y d) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales por parte de los beneficiarios están haciendo un uso contrario a los fines de la deducción o a la naturaleza del tributo.
- Las medidas implementadas guardan relación con las finalidades pretendidas pues las limitantes ahí previstas, obedecen a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales, porque pretenden evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU y del IDE, y restablecer el principio de simetría fiscal, entre otras.

- Como se puede observar, además que el contribuyente puede deducir de manera limitada los conceptos reclamados, puede deducir otros diversos, lo que deriva en que el impuesto resultante no es ruinoso ni confiscatorio. En ese sentido, el tributo no le afecta de manera significativa, tomando en cuenta que la modificación de la base a través de las limitantes reclamadas no omite medir adecuadamente la capacidad contributiva del causante. Esto es que los preceptos reclamados no despojan al contribuyente de su patrimonio
- El legislador tiene amplias facultades para establecer restricciones para deducir conceptos que no sean erogaciones estrictamente indispensables. Por lo que al no ser estrictamente indispensables las erogaciones limitadas no procede analizar el test de proporcionalidad
- El test de proporcionalidad deja de atender a la jurisprudencia 1a./J.84/2006, ni a la tesis aislada 1a. LIII/2012, en cuanto a 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. En ese sentido, al realizar un estudio estricto y considerar que las limitantes contenidas en esos preceptos reclamados resultan ser excesivas, por lo que vulneran derechos fundamentales, el a quo desatendió los criterios definidos al respecto.
- Tomando en cuenta lo anterior, el test de razonabilidad debió realizarse en los siguientes términos:
  1. Las finalidades perseguidas por el legislador con las medidas implementadas son constitucionalmente válidas, porque: a) Permiten restablecer el principio de simetría fiscal, tomando en cuenta que a los contribuyentes patronos se permitía deducir la totalidad de las erogaciones respectivas, no obstante que se convierten en ingresos exentos para los trabajadores; b) Evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU e IDE, mediante la ampliación de la base gravable en aquél, recuperando pérdidas recaudatorias ocasionadas por la exención a determinados ingresos de los trabajadores y eliminando espacios que favorecieran la evasión o elusión; y c) Se fortalezca la seguridad social mediante el establecimiento de un seguro de desempleo (financiado por el Gobierno Federal y los patronos) y de una pensión universal (financiada totalmente por el Gobierno Federal). Lo anterior, se corrobora con la exposición de motivos de la reforma reclamada, así como con los documentos relativos a la expedición de la Ley de la Pensión Universal y la reforma para establecer el seguro de desempleo.
  2. Las medidas utilizadas por el legislador (limitantes a las deducciones), son adecuadas o racionales, porque constituyen un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, esto

es, retomar el principio de simetría fiscal, mejorar la recaudación mediante una compensación por la eliminación del IETU e IDE, y fortalecer la seguridad social.

3. Las medidas implementadas son proporcionales a los fines perseguidos, porque con ellas: se permite parcialmente la deducción de los conceptos respectivos, sin que el aumento de la cuota tributaria derivada de esa limitante, implique que esta última no se encuentre justificada; se beneficia a la colectividad, especialmente mediante el fortalecimiento de la seguridad social, al establecerse el seguro de desempleo y la pensión universal; sin que con todo ello se afecten de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos constitucionalmente.

- Limitantes contenidas en los preceptos reclamados, atienden a un conjunto de acciones llevadas a cabo por el Gobierno Federal para contar con los recursos necesarios para cumplir con la CPEUM y alcanzar los objetivos planteados en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 en materia de seguridad social, como son el seguro de desempleo y la pensión universal.

Lo primero que hay que señalar es que dichos agravios ya hay una distinción muy vaga en cuanto a cuándo el patrón se encuentra obligado a pagar una cuota patronal, cuándo obrera y cuándo es el trabajador el que la paga a través de la retención.

Asimismo, llama la atención un incorrecto análisis del principio de proporcionalidad, pues las finalidades supuestamente perseguidas por las disposiciones reclamadas no se encuentran expresamente vinculadas a derechos fundamentales, ni justifica la proporcionalidad en estricto sensu de las mismas. No obstante ello, las autoridades responsables toman provecho de los criterios de intensidad en el escrutinio constitucional a efecto de desestimar el análisis de los Juzgados de Distrito.

#### c) Sentencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Previo a analizar la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LSIR, la Segunda Sala de la SCJN realiza un análisis a manera de marco teórico respecto a la potestad tributaria y sus límites en relación con el principio de proporcionalidad y la libre configuración legislativa; así como una ponderación de los mismos en relación con la clasificación de las deducciones.

Dichos temas ya han sido analizados en el Capítulo II que antecede y de igual forma resultan parte del marco teórico conforme al cual se confronta la sentencia en la presente investigación; sin embargo, en cuanto a la aplicación del mismo a lo dispuesto en los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LSIR es que surge el problema que nos incumbe respecto a la constitucionalidad de los mismos, circunstancia que será tratada en los apartados subsecuentes.

No obstante lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN hace precisiones en relación con gastos de protección social (previsión y seguridad) y la determinación de tipo deducción de los mismos, lo cual resulta relevante tener presente, para lo cual se transcribe lo sustentado medularmente en dichas consideraciones:

- 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. 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.
- Las prestaciones de previsión social se establecieron ante el reconocimiento de los trabajadores como clase socialmente productiva, para poder acceder a un nivel de vida que les garantice un bienestar presente y futuro. La CPEUM, leyes y contratos reconocen la importancia de otorgarlas
- Las prestaciones de previsión social 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.
- Una acepción complementaria del concepto de previsión social abarca el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida.
- Los esquemas de seguridad social previstos en la legislación respectiva y en los contratos individuales y colectivos de trabajo, contemplan prestaciones en favor de los trabajadores.
- A fin de determinar la categorización analítica que corresponde a las prestaciones de protección social (previsión y seguridad social), el Pleno de la SCJN al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, determinó que los gastos de previsión social que efectúa el patrón a favor

de sus trabajadores son erogados en retribución a su desempeño, y por ende deben ser considerados estructurales.

- Que los gastos de previsión social son de carácter estructural en virtud que trascienden a la generación del ingreso. En conclusión, se trata de erogaciones que en principio deben ser reconocidas a través de una deducción, al reconocerse su relación con la generación del ingreso; sin que ello impida que el legislador limite o condicione ante razones objetivas, pues en su caso se tendrá que verificar si supera o no el test de proporcionalidad: si responden a razones constitucionalmente válidas, son idóneas para el fin que se pretende y si no afectan en forma desproporcionada otros bienes o derechos.

De lo anterior se advierte que es y ha sido criterio de la SCJN que los gastos de previsión social son deducciones vinculadas a la generación de ingresos y que, por ende, deben considerarse como deducciones estructurales, lo que significa que, en caso de ser limitadas o reducidas, el legislador debe de justificarlo constitucionalmente, específicamente, a través del refiriendo principio de proporcionalidad.

No obstante la Segunda Sala de la SCJN se allega a dichas conclusiones, sorprendentemente al momento de analizar la deducibilidad de las cuotas a que se refieren los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LSIR, se aleja de las mismas y sostiene que la deducibilidad de dichos conceptos no se vinculan a la generación de ingresos y, por ende, no se trata de deducciones estructurales por las que se deba o no de aportar una justificación constitucional ni, por lo que concluye que no hay transgresión a derechos fundamentales. Para ello medularmente consideró:

- En la exposición de motivos se advierte que la autorización al patrón para deducir los pagos de cuotas del IMSS a cargo de los trabajadores fue eliminada para seguir el principio de simetría fiscal y no erosionar la base del tributo, en tanto que, por otro lado, ese beneficio se consideraba un ingreso exento para el trabajador.
- Tiene por objeto acabar con la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones de seguridad social.
- 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.

- Este tipo de erogaciones 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, pues la obligación de erogar las cuotas de los trabajadores se atribuye, expresamente por ley, a los propios trabajadores; por tanto, la especial manera en que la obligatoriedad de dichos pagos se regula en la ley, al situarse expresamente en la esfera jurídica de los trabajadores, lleva a considerar que si bien estos últimos gastos, al ser por concepto de previsión social, son realizados a favor de aquéllos en retribución a su servicio personal subordinado, no pueden calificarse como gastos estructurales.
- Cuando el gasto debe ser erogado por el trabajador por disposición expresa de la ley, aun cuando el patrón se substituya en su obligación de realizar dicho pago para retribuir al trabajador por su desempeño en concepto de previsión social, debe ser considerado como no estructural, en atención a que el propio legislador descartó su carácter indispensable para el patrón, al haber colocado expresamente su obligatoriedad en un sujeto pasivo diverso.
- 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.
- 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 la SCJN, 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.
- Cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, por disposición de ley, le corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota; caso en el cual sí será deducible dicho pago.

Como se puede advertir, existen ciertos cuestionamientos y contradicciones entre lo primeramente sustentado en relación con el tipo de deducción que conlleva la previsión social y el análisis efectuado de los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, LISR. Como veremos más adelante, ello pudiera derivar de un indebido análisis de la *litis* puesta a su consideración, pues pareciera que se limita a analizar

dichos preceptos pero limitada al supuesto que sean cuotas de seguridad social enteradas por el patrón y pagada por el trabajador con el salario de éste, es decir, pareciera referirse en un primer momento a la cuota obrera que paga el trabajador sin que el patrón asuma dicha obligación.

En efecto, del universo de hipótesis fácticas que conllevan al pago o entero de una cuota al IMSS por parte de las empresas, el análisis de la SCJN pudiera limitarse a dicho supuesto y al pago de la cuota obrera cuando el trabajador se afilia con el SMG. Sin embargo, no es claro en el pronunciamiento en relación con la obligación patronal de cubrir la parte obrera con motivo de un contrato laboral, específicamente, por lo que hace a los contratos colectivos, donde expresamente el artículo 28 de la LSS también lo obliga.

No obstante dichas precisiones preliminares, en el siguiente apartado confrontaremos las sentencias, suponiendo que en las mismas se aborda íntegramente los supuestos facticos que abarca la hipótesis normativa que obliga a realizar el pago de este tipo de contribuciones. Posteriormente, sustentaremos una lectura sugerida de los artículos reclamados que permita ser conforme a las consideraciones de los fallos analizados, CPEUM, así como a los precedentes que en relación con el tema han sido sustentados por la SCJN.

### **III.2. Confrontación de las consideraciones del fallo de la Segunda Sala de la SCJN**

La presente confrontación, supone sin conceder, que de las consideraciones del fallo de la Segunda Sala de la SCJN origen de las tesis de jurisprudencia 2a. /J. 188/2016 (10a.) y 2a. /J. 187/2016 (10a.), que sólo es deducible las cuotas patronales que paga el patrón, con la única excepción de las cuotas obreras correspondientes a trabajadores afiliados con el SMG que por ley de igual forma tiene que pagar el patrón.

Lo anterior conlleva a que de conformidad con dichas jurisprudencias, las cuotas obreras por las cuales el patrón se substituye en el pago por contrato colectivo o individual, no serán deducibles y, por su puesto, tampoco serán deducibles las cuotas obreras que retienen los patrones y posteriormente enteran al IMSS. Este último supuesto, es muy importante tenerlo claro, pues no son deducibles las cuotas que pague el trabajador a través de la retención en su salario y que posteriormente entere el patrón al IMSS, pues ni siquiera implican una erogación que repercuta en el patrimonio del patrón. En todo caso, la discusión de constitucionalidad de su deducción sería para el trabajador que reciente la afectación, constitucionalidad que ya fue resuelta por la SCJN y en la cual no nos vamos a detener por exceder el objeto de la presente investigación.

Ahora, con independencia de lo anterior, por increíble que parezca se analizará que muy probablemente la Segunda Sala de la SCJN analiza la deducción de la cuota obrera pagada por el trabajador vía retención y que entera el patrón, dejando de analizar y atender la *litis* efectivamente puesta a su consideración. Sin embargo, para ello debemos confrontar las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN conforme a los siguientes apartados:

a) No deducibilidad estructural o indispensable del pago de la cuota obrera

La Segunda Sala de la SCJN resuelve que las cuotas obreras pagadas al IMSS no resultan gastos estrictamente indispensables sino beneficios gratuitos de los patrones para con los trabajadores, por lo que los mismos califican como gastos no estructurales; de esta forma considera que se trata de un acto gratuito del legislador considerarlos o no como deducciones, sin que ello tenga un impacto en la verdadera capacidad de los contribuyentes y, por ende, sin que se limite o reduzca el principio de proporcionalidad tributaria.

- *Falta de Congruencia en relación con la indispensabilidad en el pago de la cuota obrera*

El principio de congruencia de las sentencias estriba en que éstas deben dictarse en concordancia con la demanda y con la contestación formuladas por las partes (congruencia externa o exhaustividad), y en que no contengan resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí (Congruencia Interna).<sup>141</sup> En este sentido, estamos ante una incongruencia interna si se señalan que las consideraciones de una sentencia se estiman contradictorias entre sí.

Ahora bien, hasta este momento, pudiera concluirse que las cuotas obreras que los patrones llegan a pagar al IMSS, corresponden a conceptos de previsión social o seguridad social circunstancia que reconoce la Segunda Sala de la SCJN en la sentencia analizada. Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN

---

<sup>141</sup> **SENTENCIAS, CONGRUENCIA DE LAS.** El principio de congruencia de las sentencias estriba en que éstas deben dictarse en concordancia con la demanda y con la contestación formuladas por las partes, y en que no contengan resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí. El primer aspecto constituye la congruencia externa y el segundo la interna. Ahora bien, una incongruencia reclamada corresponde a la llamada interna si se señalan concretamente las partes de la sentencia de primera instancia que se estiman contradictorias entre sí, afirmando que mientras en un considerando el Juez hizo suyas las apreciaciones y conclusiones a que llegó un perito para condenar al demandado a hacer determinadas reparaciones, en el punto resolutivo únicamente condenó a efectuar tales reparaciones, o en su defecto, a pagar una suma de dinero; pero no existe tal incongruencia si del peritaje se desprende que debe condenarse a hacer las reparaciones, pero que en el caso que no se cumpla deberá condenarse a pagar la cantidad a que se condenó. *Tesis Aislada 272666, Sexta Época Semanario Judicial de la Federación Volumen XI, Cuarta Parte, p. 193. En el Apéndice 1917-1985, página 772, la tesis aparece bajo el rubro "SENTENCIAS, CONGRUENCIA DE LAS.*

concluye que de las tesis de jurisprudencia P. /J. 128/2006<sup>142</sup> y P. /J. 130/2006<sup>143</sup> que los gastos de previsión social son de carácter estructural en virtud que trascienden a la generación del ingreso.

---

<sup>142</sup> **RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).** El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables. Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. Así, aplicando el criterio utilizado por este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad. En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable -pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados. Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados -los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional -dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, se estima que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa reclamada no podía fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas. Finalmente, en lo que concierne al fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores. Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento. El Tribunal Pleno, el veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número 128/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México Distrito Federal, veintitrés de octubre de dos mil seis. Época: Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Noviembre de 2006 Página: 7

<sup>143</sup> **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).** El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, en virtud de que el numeral 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2003, obliga a los sujetos a contribuir

Bajo este contexto, concluye la Segunda Sala de la SCJN que los gastos de previsión social son erogaciones que deben ser reconocidas a través de una deducción; sin que ello impida que el legislador limite o condicione ante razones objetivas, pues en su caso se tendrá que verificar si supera o no el test de proporcionalidad.

Las anteriores conclusiones se pueden advertir de la misma lectura de la sentencia en sus apartados de: “II. Precisiones sobre gastos exentos para el trabajador y de protección social (previsión y seguridad)” y “III. Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.”

De esta forma, pareciera evidente que los gastos incurridos por los patrones respecto a la cuota obrera pagada al IMSS, corresponden a gastos vinculados a la contraprestación a que se obliga un patrón en una relación laboral que guarda una relación de indispensabilidad a la generación de ingresos. Por lo que en este sentido su deducción debiera estar necesariamente estar protegida por el principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, cualquier restricción debiera ser constitucionalmente justificada.

No obstante lo anterior, con una motivación poco clara y muy lamentable, la Segunda Sala de la SCJN se aleja de sus propias consideraciones y resuelve que el pago de las cuotas obreras en substitución del trabajador es un simple beneficio no vinculado a la generación de ingresos y, por ende, que no puede ser tratado como una deducción estructural protegida por el principio de proporcionalidad, cuya intromisión tenga que justificarse constitucionalmente.

---

al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva. En efecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que la inconstitucionalidad de la referida norma tributaria deriva del hecho de que el legislador haya vinculado la "generalidad" en la erogación del concepto -y, por ende, la procedencia de su deducción-, sujetándola a que se cumplan ciertos requisitos relativos a la manera en que se formalice la relación laboral, a las condiciones en la que se presta el servicio, o bien, dependiendo del monto correspondiente al salario mínimo general aplicable, así como aludiendo al comparativo que pueda efectuarse entre dos grupos diversos de trabajadores, es decir, atendiendo a elementos ajenos a la capacidad contributiva; de ahí que la desproporcionalidad de la deducción impugnada sea evidente. De igual forma, es desproporcional toda vez que el hecho de que los gastos de previsión social excedan o no de diez veces el salario mínimo general del área geográfica, no es un factor al advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva, propiciándose, por lo mismo, que la tasa sea aplicada sobre una utilidad mayor en aquellos casos en los que los causantes no pudieron hacer la deducción, a diferencia de los que sí pudieron efectuarla, pues en este aspecto el pago respectivo no se encontrará en proporción a la capacidad contributiva, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, el área geográfica -para determinar el salario mínimo- y la sindicalización o no de los trabajadores. El Tribunal Pleno, el veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número 130/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil seis. Época: Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Noviembre de 2006 Página: 6

No requiere de un estudio avanzado el advertir que lo anterior falta al principio lógico de no contradicción, lo cual legalmente conlleva una violación al principio de congruencia interna de las sentencias asociado a los artículos 74 y 75 de la LA y conforme al cual éstas deben ser congruentes consigo mismas, tal como ha sido explicado.

Conforme a ello, resultó injustificable que se alejara de su propio criterio a efecto de evitar realizar un análisis de proporcionalidad en la medida legislativa a efecto de determinar la legitimidad constitucional de la prohibición a la deducción de este tipo de partidas. Ello con independencia que como explicaremos más adelante, de igual forma se desconocen criterios de jurisprudencia obligatoria del Pleno y las Salas de la SCJN que no fueron ni han sido legalmente interrumpidos, sustituidos ni superados en contradicción de tesis y que, por ende, resultaban obligatorios para la Segunda Sala de la SCJN de conformidad con el artículo 217 de la LA.

Es importante insistir que lo anterior es suponiendo que los pagos de cuotas obreras analizados por la Segunda Sala de la SCJN corresponden a aquellos en los que legalmente el patrón se sustituye en la obligación de pago ya sea porque sus trabajadores estén afiliados en el SMG o bien porque así se obligó contractualmente. De lo contrario partimos que lo analizado se limita a las cuotas que paga el trabajador a través de la retención en su salario y el patrón simplemente entera, no estaríamos ante dicha incongruencia, pues el reconocerle una deducción así sí resultaría como señala la Segunda Sala de la SCJN un beneficio de política fiscal para promover o premiar el cumplimiento a la ley, más no un gasto indispensable vinculado a la capacidad contributiva de las empresas. Ahora, de ser este el caso, como será visto más adelante, queda aún abierta una ventana para que se discuta si la sustitución del patrón en la cuota obrera asumida por contrato colectivo o individual resulta un gasto estructural como históricamente se había sostenido por el Pleno de la SCJN.

- *Consideraciones jurídicas y precedentes emitidos sobre el caso concreto*

Resulta relevante tener presente que el pago de la cuota obrera por parte del patrón, como ha sido explicado, le representa a éste obligaciones asumidas derivadas de la relación laboral en los términos que la tiene contratada, ya sea de forma individual o en contratos colectivos con organizaciones sindicales. Esto es, su pago no es una cuestión de contentillo o graciosa, o que depende de la voluntad exclusiva del patrón, sino que corresponde a una obligación asumida de forma bilateral en un contrato laboral a la cual está obligado legalmente a cumplir. La LFT prevé sanciones de todo tipo ante el incumplimiento de una obligación laboral en este sentido, desde una rescisión de la relación laboral

con responsabilidad al patrón hasta un emplazamiento a huelga con la interrupción total de operaciones.<sup>144</sup>

Así, si analizamos los supuestos por los cuales estamos ante un gasto indispensable a la luz de la jurisprudencia de la SCJN, tenemos que la erogación tiene que: (i) estar destinada o relacionada con la obtención o intención de obtener ingresos; (ii) ser necesaria para alcanzar los fines y desarrollo de su actividad; (iii) de no producirse se podrían afectar las actividades o entorpecer el normal funcionamiento o desarrollo de la empresa; (iv) ser proporcional a las operaciones del contribuyente; (v) no se trate de una erogación que pueda ser manipulada, y; (vi) exista frecuencia absoluta fijada en ley para efectuar los desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Como puede verse, no debiera existir ninguna duda en que, tal como ha sustentado con anterioridad el Pleno de la SCJN, los pagos que efectúa un patrón estando legalmente obligado a cubrir por concepto de cuota obrera, son erogaciones indispensables, pues se (i) encuentran vinculados a la obtención de ingresos para la persecución de los fines de un negocio; (ii) de no producirse podría dar lugar a una afectación en el normal desarrollo de la empresa derivado de, entre otras cosas, una suspensión o rescisión en la relación laboral (además de las consecuencias que conlleva con el Sindicato el incumplimiento a un contrato colectivo); (iii) no pueden ser determinadas de manera arbitraria (unilateral) por el contribuyente, pues precisamente el asumir la obligación se da por contrato colectivo o individual; (iv) frecuencia absoluta en el desembolso y cuantificación, pues se causa conforme a la ley y (v) sin lugar a dudas impacta en la capacidad económica de los contribuyentes.

Resulta pertinente detenernos en el voto particular elaborado por la Ministra Luna Ramos en relación con el fallo analizado<sup>145</sup>, en el cual se advierte que los conceptos señalados refieren a erogaciones de tipo laboral por medio de las cuales, las personas morales en su calidad de patrones, retribuyen el factor trabajo. Así, siendo que desde el punto de vista económico la producción de bienes o la prestación de servicios no puede desarrollarse con la sola aportación de capital, sino que precisa de la fuerza laboral; es válido afirmar que el no realizar las erogaciones señaladas, el patrón persona moral se vería imposibilitado para alcanzar su objeto social y, en esa medida, para obtener ingresos.

---

<sup>144</sup> **Artículo 51.-** Son causas de rescisión de la relación de trabajo, sin responsabilidad para el trabajador: (...)

V. No recibir el salario correspondiente en la fecha o lugar convenidos o acostumbrados; (...)

**Artículo 450.-** La huelga deberá tener por objeto: (...)

IV. Exigir el cumplimiento del contrato colectivo de trabajo o del contrato-ley en las empresas o establecimientos en que hubiese sido violado; (...)

**Artículo 440.-** Huelga es la suspensión temporal del trabajo llevada a cabo por una coalición de trabajadores.

<sup>145</sup> Véase el voto particular emitido por la Ministra Luna Ramos disponible en el sitio oficial de la SCJN <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=175123>

En este sentido, señala la Ministra, los pagos aludidos son obligatorios por disposición constitucional o legal, o bien, por virtud de un acuerdo de voluntades entre patrón y sus trabajadores (contratos colectivos o individuales de trabajo). Siempre va a existir una norma jurídica que constriñe al patrón a realizar la remuneración.

Bajo esta tesitura, concluye la Ministra que los gastos efectuados por las personas morales con el propósito de retribuir los servicios prestados por sus trabajadores, indefectiblemente deben llevarse a cabo para alcanzar sus finalidades u objeto social, calificando como gastos resultan ser estrictamente indispensables y, por ende, como deducciones de tipo estructural.

Lo anterior es con absoluta independencia del tratamiento fiscal específico que tengan desde la perspectiva de otros sujetos (ingreso exento al trabajador), o bien, sean considerados como contribuciones a cargo de estos últimos (aportaciones de seguridad social). Ello, ya que tales aspectos resultan ser ajenos para la correcta graduación de la capacidad contributiva de las personas morales que realizan esas erogaciones.

Desde una óptica razonable, lo sustentado por la Ministra Luna Ramos, no sólo resulta irrefutable, sino que además es coherente con los precedentes que habían sido sustentados en relación con la misma limitante. Ahora bien, la Ministra se limita a señalar la jurisprudencia P. /J. 41/2005, siendo que ello además aplican muchos otros criterios vistos en el Capítulo I, la SCJN, TCC y el entonces TFF que sustentan que los gastos por sustitución de cuotas obreras por parte de los patrones son gastos estrictamente indispensables por los cuales tiene que reconocerse su deducción.

Cobra especial relevancia lo resuelto por la entonces Segunda Sala de la SCJN en la jurisprudencia 2a./J.15/94<sup>146</sup> a través de la cual se señaló que las cuotas correspondientes a trabajadores pagadas por la empresa al IMSS tienen su origen en los sueldos pagados por las empresas, lo que da lugar a considerarlas como gastos normales y propios del funcionamiento del negocio, completamente deducibles.

Asimismo, se sostuvo que el hecho que fueran contribuciones de carácter fiscal no era óbice para concluir la deducibilidad del pago de las mismas, ya que el no hacerlo así conllevaría que, en la parte relativa, se tomara como base gravable la utilidad de los trabajadores y no propiamente las obtenidas

---

<sup>146</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES. LAS PAGADAS POR LAS EMPRESAS CORRESPONDIENTES A LOS TRABAJADORES SON DEDUCIBLES DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEY VIGENTE EN 1965).** Tesis 2a./J.15/94, Gaceta número 82, pág. 16; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XIV-October, pág. 35.

por las empresas.<sup>147</sup> En efecto, el hecho de desconocer la deducción de los gastos incurridos por cubrir el pago de dichas cuotas provoca que se imponga una obligación de tributar sobre una base gravable ajena. Dicho criterio fue adoptado posteriormente adoptado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la tesis I.4o.A.274 A<sup>148</sup>

En el mismo sentido el Tribunal Fiscal de la Federación en la tesis de jurisprudencia II-J-278<sup>149</sup>, así como en las tesis II-TASS-8879<sup>150</sup> y II-TASS-7977<sup>151</sup> sostuvo que las cuotas obreras pagadas al IMSS y al INFONAVIT con motivo de los contratos colectivos en términos del artículo 28 de la LSS eran causadas por el patrón, además que reúne los requisitos de deducibilidad por tener la naturaleza de previsión social, ya que las referidas cuotas se destinan a cubrir el costo de las prestaciones establecidas a favor de los trabajadores, entre otros conceptos, las pensiones, jubilaciones, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad y guarderías infantiles.

---

<sup>147</sup> Empero, el que las repetidas cuotas constituyan contribuciones fiscales correspondientes a terceros y que las empresas tengan que aportarlas y enterarlas al Instituto Mexicano del Seguro Social, no implica que no puedan deducirse del impuesto sobre la renta, pues, de no hacerlo, conllevaría que, en la parte relativa, se tomara como base gravable la utilidad de los trabajadores y no propiamente las obtenidas por las empresas.

En otras palabras, el que las empresas deban de aportar las cuotas de seguridad social con cargo a los trabajadores de salario mínimo general y, en su caso, de retener las de salario superior con el fin de enterar ambas al Instituto Mexicano del Seguro Social, no obliga a que las empresas deban pagar el impuesto sobre la renta sobre dichas cuotas, pues, de hacerlo, provocaría que se les impusiera la obligación de tributar sobre una base gravable ajena o, mejor dicho, sobre una utilidad inexistente en tanto que se trata de los sueldos o rentas obtenidas por los trabajadores. De ahí la razón lógica por la que sí deban deducirse.

Desde otro aspecto, aun y cuando las cuotas relativas constituyan contribuciones de carácter fiscal, hay que tomar en cuenta que tanto las que aporta el patrón a los trabajadores de salario mínimo general, como las de los de salario superior, provienen de los sueldos pagados por las empresas, lo que da lugar a considerarlas necesariamente como gastos normales propios del funcionamiento del negocio y, por ese motivo, que encuadren en la hipótesis de deducción que establecía el artículo 20, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de anterior vigencia y que actualmente se establece en el artículo 22, fracción III, de ordenamiento en vigor.

<sup>148</sup> **CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y APORTACIONES AL INFONAVIT. SÍ SON SUSCEPTIBLES DE DEDUCIRSE.** Tesis: I.4o.A.274 A, *Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VII, Junio de 1998 p. 633*

<sup>149</sup> **CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES.- SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1976.** II-J-278 R.T.F.F. Segunda Época. Año VIII. No. 83. Noviembre 1986. p. 395

<sup>150</sup> **CUOTAS PAGADAS POR LOS PATRONES, EN SU CASO INSTITUCIONES BANCARIAS, AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES.- SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o DE ENERO DE 1976.** II-TASS-8879 R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 78. Febrero 1986. p. 1169

<sup>151</sup> **CUOTAS OBRERO PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.- ERAN DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL EJERCICIO DE 1978.** II-TASS-7977.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 70. Octubre 1985. p. 327

Nuevamente en las tesis con registro: 252443<sup>152</sup> y 232307<sup>153</sup> declaró inconstitucionales una limitante a la deducción de dichas cuotas al transgredir entre otras cosas el requisito de proporcionalidad y equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. Lo anterior, a partir de considerar que por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, se distinguía en razón del salario de los trabajadores (salario mínimo o superior) lo que propiciaba que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción. Además, señalo que se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica.

No debe perderse de vista que de conformidad con el artículo 217 de la LA, la jurisprudencia que establezca el Pleno de la SCJN, es obligatoria para las Salas de ésta hasta en tanto la misma no sea superada en contradicción de criterios, interrumpida o bien sustituida. Lo cual no acontece en la especie.

De esta forma, es insostenible el criterio en el sentido que los pagos de la cuota obrera que sustitución efectúa el patrón no se traten de gastos estrictamente indispensables y, por ende, de deducciones estructurales que si en todo caso quisieron limitarse debieron justificar constitucionalmente dicho límite.

Ahora bien, recordemos que lo anterior es suponiendo que los pagos de cuotas obreras analizados por la Segunda Sala de la SCJN corresponden a aquellos en los que legalmente el patrón se sustituye en la obligación de pago ya sea porque sus trabajadores estén afiliados en el SMG o bien porque así se obligó contractualmente. Sine embargo, después de analizar las consideraciones de las ejecutorias, pareciera que, contrario a la suposición de la que partimos, la Segunda Sala de la SCJN sólo analiza aquellas cuotas obreras que el trabajador paga a través de la retención y que posteriormente entera el patrón; ello, pues solo así tendría sentido que no sea reconocido como un gasto indispensable; siendo inadmisibles que se pretenda desconocer que los supuestos de sustitución de cuotas obreras en los que asume obligación el patrón no sean gastos indispensables vinculados a real capacidad contributiva.

---

<sup>152</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCION DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.** Registro: 252443 *Época: Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen 109- 114, Sexta Parte Página: 94*

<sup>153</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.** *Jurisprudencia Registro: 232307 Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen Página: 109*

A efecto de evidenciar que una interpretación en el sentido de desconocer la deducibilidad de las cuotas obreras no puede subsistir, analizaremos el llamado test de proporcionalidad, ello partiendo del hecho que las cuotas obreras en las que se substituye un patrón sí inciden dentro de la protección del principio de proporcionalidad.

- *Principio de proporcionalidad*

Como hemos explicado, una limitante a la deducción de cuotas obreras por las cuales el patrón se substituye por estar obligado legalmente, sí tiene injerencia en una deducción estructural y, por ende, repercute en el principio de proporcionalidad tributaria. En este sentido, ahora analizaremos si los motivos expuestos justifican una medida así o no.

A efecto de buscar una justificación legítima utilizaremos el método que la propia SCJN ha denominado “test de proporcionalidad” que en su más reciente configuración se contiene en los precedentes ya citados 1a. CCLXIII/2016 (10a.), 1a. CCLXV/2016 (10a.), 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), 1a. CCLXX/2016 (10a.) y 1a. CCLXXII/2016 (10a.). En este análisis no perderemos de vista las condiciones de intensidad del escrutinio en materia tributaria, es decir, se realizará de forma laxa o leve atendiendo a un mínimo razonable, ello con independencia que no se comparte la postura adoptada por la SCJN en relación con este tema, tal como ha sido explicado.

Por lo que hace a la primera etapa del referido “test de proporcionalidad”, basta señalar que en las consideraciones narradas, no existe duda alguna en que dicho límite en la deducción tiene injerencia en la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, en el principio de proporcionalidad tributaria. Lo que significa que los derechos y sus respectivos límites operan como principios, las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad.

A continuación, analizaremos los principios de idoneidad (finalidad constitucional y adecuación), necesidad y proporcionalidad en estricto sentido:

- *Idoneidad*

La idoneidad, como ya ha sido señalado implica (i) que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida y (ii) que debe lograr en algún grado la consecución de su fin.

**i. Finalidad constitucionalmente legítima:** De esta forma al realizar este escrutinio, debe comenzarse por identificar los fines que persigue el legislador con la medida, para posteriormente estar en posibilidad de determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Para ello, tal como advierte la SCJN, las consideraciones en relación con el objetivo o finalidad de la restricción en la deducción consistió en:

- Seguir el principio de simetría fiscal y no erosionar la base del tributo, en tanto que, por otro lado, ese beneficio se consideraba un ingreso exento para el trabajador.
- Terminar con la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones de seguridad social.
- El tratamiento representaba un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón.

En adición a lo anterior, de los agravios de los recursos de revisión, de igual forma podemos adicionar a lo advertido por la Segunda Sala de la SCJN que la intención del legislador en dicha limitante fue:

- Evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU e IDE, mediante la ampliación de la base gravable en aquél, recuperando pérdidas recaudatorias ocasionadas por la exención a determinados ingresos de los trabajadores y eliminando espacios que favorecieran la evasión o elusión; y
- Fortalecer la seguridad social mediante el establecimiento de un seguro de desempleo (financiado por el Gobierno Federal y los patrones) y de una pensión universal (financiada totalmente por el Gobierno Federal). Lo anterior, se corrobora con la exposición de motivos de la reforma reclamada, así como con los documentos relativos a la expedición de la Ley de la Pensión Universal y la reforma para establecer el seguro de desempleo.

Ahora bien, en relación con el subprincipio de idoneidad, la SCJN ha señalado que el análisis presupone la idea que no cualquier propósito puede justificar la limitación a un derecho fundamental, para ello derechos fundamentales, bienes colectivos y bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, constituyen fines que legítimamente fundamentan la intervención del legislador en el ejercicio de otros derechos.

Hecha la precisión que antecede, podemos advertir que no existe un fin claro que se vincule con derechos fundamentales bienes colectivos y bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, sino que más bien busca un fin meramente de política fiscal como lo es que exista simetría fiscal o incrementar la recaudación para un programa de pensión universal.

Resultan aplicables entre otras la tesis de jurisprudencia P./J. 118/2010<sup>154</sup>, así como la tesis aislada P. LXXVII/2010<sup>155</sup>, en las cuales el Pleno de la SCJN sustentó que la simetría fiscal es un principio de

---

**154 EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).**

El artículo 6, fracción III, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contiene un esquema diseñado bajo los parámetros del principio de simetría fiscal en el que, con motivo de la suscripción de títulos de crédito distintos al cheque, en que se presume que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, el pago se entenderá efectuado cuando se realice efectivamente o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción, lo cual implica que tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se actualizan en el mismo momento, toda vez que la legislación hace referencia al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción. Excluido ese supuesto, de los artículos 3, fracción IV, párrafo primero, y 6, fracción III, del mismo ordenamiento tributario, deriva que mientras para el reconocimiento del ingreso debe atenderse a que la contraprestación se entienda "efectivamente cobrada", lo cual depende de su recepción en efectivo, en bienes o en servicios, o bien, de que el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, para el reconocimiento de la deducción debe atenderse a que el concepto respectivo se encuentre "efectivamente pagado", lo que se determina con un criterio más restringido, que alude a que la obligación se extinga únicamente mediante compensación o dación en pago, y no por cualquier otra forma de extinción. Esta regulación puede apreciarse como una falta de simetría fiscal -limitada al momento en que debe reconocerse el ingreso, frente al momento en que puede tomarse la deducción correspondiente, y sin alcanzar a las definiciones de los conceptos que deben considerarse ingreso, ni a la de las erogaciones que el legislador señala como deducibles-; sin embargo, no es viable su análisis de constitucionalidad a partir del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, los argumentos respectivos devienen inoperantes, porque: a) La simetría fiscal no es una garantía constitucional, sino un mero enunciado de política fiscal, cuya ausencia no tiene como consecuencia necesaria y automática la violación al citado precepto constitucional; y b) El vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vista desde sus propios ingresos y sus propias deducciones (en atención al momento en que unos y otras debieran reconocerse), por lo que en este sentido, ningún perjuicio ocasiona a un mismo contribuyente el hecho de que, en términos de los preceptos legales aludidos, no pueda deducir sino cuando se cubra la contraprestación mediante el pago propiamente dicho, la dación en pago y la compensación y, en su caso, deba reconocer ingresos al cobro y esto se materialice por cualquier forma de extinción de las obligaciones, ello aunado a que tampoco le causa agravio si su contraparte debe reconocer un ingreso o puede tomar una deducción y cuándo puede hacerlo. *El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número 118/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez. Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, Enero de 2011 Página: 19*

**155 SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía

política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos y no así una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos ni aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma.

Consecuentemente, la simetría fiscal ni la supuesta regularidad por la derogación del IDE e IETU puede justificar una transgresión a un derecho fundamental, circunstancia que ya había sido advertida por los Juzgados de Distrito, tal como ha sido señalado, lo cual en mi opinión es acertado. Máxime que no puede, por un lado, desconocerse el carácter que pudiera llegar a tener la simetría fiscal a efecto de negar el amparo a los contribuyentes como sucedió en IETU y, por otro lado, reconocerla para continuar negando el amparo, tal como sucede en las presentes deducciones.

En efecto, no obstante lo bueno que ello pueda o no ser, no debe perderse de vista que la injerencia en un derecho fundamental no es una cuestión que pueda pasarse por alto en atención a la recaudación y construcción de un sistema fiscal simétrico, pues ello en todo caso se relaciona con el principio de gasto público a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, el cual precisamente encuentra su límite en que éste sea proporcional y equitativo.

Lo anterior implica, que una finalidad sustentada en el gasto público no puede justificar una transgresión a la proporcionalidad o equidad tributaria, pues éstos últimos son precisamente la condición de constitucionalidad de contribuir al gasto público.<sup>156</sup>

Ahora bien, no perdemos de vista que la SCJN alega una supuesta inequidad en el sistema entre unos y otros contribuyentes en relación con el pago de las cuotas de seguridad social, ello sin sustentar dicha inequidad.

No obstante ello, en la especie contrario a la supuesta inequidad, precisamente el hecho de reconocer la deducción de las cuotas obreras por las cuales se obligan los patrones a substituirse en el pago lejos

---

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. El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXVII/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez. Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, Enero de 2011 Página: 67

<sup>156</sup> Véase De la Garza, Sergio F., op. Cit., pp 265 a 318. En el referido apartado se expone a detalle todos y cada uno de los límites constitucionales a los que se encuentra sujeto el legislador al momento de imponer contribuciones.

de generar una inequidad, otorga igualdad de trato ante la ley, pues pensar que aquéllos que afilian a sus trabajadores con el SMG sí pueden hacerlo deducible y no quienes pague un salario superior al SMG, es una cuestión que ya ha sido resuelta por la SCJN como inequitativa, tal como sustentan las tesis de registro: 252443<sup>157</sup> y 232307<sup>158</sup>.

Ello es así, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, se da un trato diferenciado en razón del salario de los trabajadores (salario mínimo o superior) lo que conlleva a que se aplique un impuesto mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.

Lo anterior, nuevamente, salvo que el análisis de la SCJN se limite a analizar el pago de las cuotas obreras que el propio trabajador hace a través de la retención que le es efectuada en su salario. Pues en este supuesto, si podría generarse una inequidad frente a los otros contribuyentes que no tengan trabajadores, ya que se estaría aprovechando una deducción de un gasto ajeno o de un tercero como lo es el trabajador, sin que las empresas respectivas recientan la afectación patrimonial. Sin embargo, ello es inadmisibles en las cuotas obreras pagadas estando obligado a ello, pues en este caso todo aquél que esté obligado a ello tendría acceso a dicha deducción.

De esta forma, pensar en un límite a las cuotas obreras pagadas por patrones que se encuentre obligados a sustituirse en el pago, en los términos expuestos por el legislador sería injustificable constitucionalmente.

**ii. Principio de Adecuación o Idoneidad:** No obstante lo anterior, supongamos que dichos fines resultan constitucionalmente legítimos. Por lo que hace a la idoneidad de la medida, la tesis, 1a. CCLXVIII/2016 (10a.) establece que debe analizarse si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador. El examen de idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación.

Descartaremos del análisis la supuesta finalidad para garantizar equidad entre los contribuyentes, pues como ya fue analizado no sólo no existe tal inequidad, sino que el garantizar la deducción a los patrones

---

<sup>157</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCION DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.** Registro: 252443 *Época: Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen 109- 114, Sexta Parte Página: 94*

<sup>158</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.** *Jurisprudencia Registro: 232307 Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen Página: 109*

de las cuotas obreras por las que se obliguen a cubrir, no hace otra cosa que realizar aún más la equidad en la disposición, tal como lo se ha sustentado en las tesis de registro: 252443 y 232307.

En relación con la simetría en el sistema fiscal, pareciera ser que efectivamente a partir de desconocer el impacto que dichas deducciones tienen en el patrimonio de los contribuyentes, efectivamente se lograría una medida de simetría fiscal en tanto dichos pagos se encuentren exentos para los trabajadores.

De igual forma, en un análisis mínimo o laxo de adecuación, puede concluirse que la medida tendría un impacto positivo en la recaudación, lo cual a su vez podría apoyar a suplir el impacto de la ausencia de recaudación de IDE e IETU, así como propiciar un mejor escenario económico para un sistema de pensiones universal.

No obstante lo anterior, como veremos más adelante, dicha medida es insostenible en un análisis de necesidad y proporcionalidad en estricto sentido. Esto es, aun suponiendo que guardara un fin legítimo y que la medida se apta para su persecución, en la especie veremos que no se justifica un análisis de necesidad ni mucho menos de proporcionalidad en estricto sentido.

- *Necesidad*

Suponiendo sin conceder que existiera idoneidad, la medida no sortea un análisis bajo el principio de necesidad a que se refiere medularmente las tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.) y 1a. CCLXIII/2016 (10a.). Bajo este subprincipio, debe analizarse si la medida es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental.

De esta manera, el examen de necesidad implica corroborar, en primer lugar, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. De encontrarse alguna medida alternativa que sea igualmente idónea para proteger el fin constitucional y que a su vez intervenga con menor intensidad al derecho, deberá concluirse que la medida elegida por el legislador es inconstitucional.

Ahora bien, en la especie es muy sencillo evidenciar la falta de necesidad en la medida, pues por un lado tenemos a un trabajador al cual se le concede una exención por el pago de la cuota obrera que le hubiera tocado pagar lo cual le represente una afectación positiva en su patrimonio susceptible de ser considerada como un ingreso acumulable y; por el otro lado, tenemos el desconocimiento de un gasto

que ya concluimos que es indispensable en la operación y que derivado de ello se desconoce la capacidad contributiva de las empresas.

De esta forma la alternativa de buscar simetría fiscal a través de eliminar la exención otorgada por el legislador como un beneficio a los trabajadores y reconocer la deducción de un gasto estructural, conlleva a que se elimine la injerencia en el principio de proporcionalidad tributaria y se logre la simetría fiscal buscada.

No es óbice para confirmar lo anterior que la Segunda Sala haya señalado que 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 la SCJN, 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.

Pues en la especie, el análisis de necesidad resulta de una eliminación absoluto de la injerencia en el principio de proporcionalidad tributaria y una consecución total de la simetría fiscal por lo que hace a dicho gasto; esto es se consigue la realización al máximo del principio colisionado, pues se reconoce un gasto legítimo en la capacidad contributiva de las empresas y de igual forma se reconoce un ingreso legítimo para los trabajadores, todo ello, logrando simetría en el aparto fiscal.

De esta forma una medida como la pretendida por el legislador, es inconstitucional, pues no aprueba un test básico de necesidad, pues existen alternativas que eliminan de forma absoluta la injerencia constitucional al principio de proporcionalidad y lo realizan al máximo reconociendo la capacidad contributiva de todos por igual.

- *Proporcionalidad (estricto sensu)*

En esta fase del escrutinio, conforme a las tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.) y 1a. CCLXXII/2016 (10a.) es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados.

Como fue señalado, para Robert Alexy éste es el núcleo de la ponderación y busca que “Cuando mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de la importancia de la satisfacción del otro”

La ponderación a su vez se divide en tres pasos. El primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. El segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, el tercer paso, consiste en definir si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la restricción o la no satisfacción del otro.

En el presente caso, tenemos un primer momento una afectación evidente a la capacidad contributiva de los contribuyentes al no reconocer un gasto estructural, lo cual transgrede el principio fundamental de proporcionalidad tributaria.

La importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario es la intención del legislador de eliminar un régimen que fiscalmente resulta asimétrico para subsidiar la recaudación de IDE e IETU.

Ahora, como ya ha sido evidenciado que la recaudación o la obligación de contribuir al gasto público no puede justificar una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, pues es precisamente dicho principio el límite y condición del primero. Por lo que no puede existir una recaudación que no sea proporcional de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Lo cual además es desproporcional, pues las empresas se ven afectadas realmente en su capacidad contributiva mientras por otro lado los trabajadores se ven beneficiados sobre su real capacidad contributiva. Por lo que de igual forma resulta inconstitucional una limitante en el sentido que se plantea de no reconocer el gasto de las cuotas obreras por las cuales el patrón se obliga a substituirse en el pago de los trabajadores.

Dicha circunstancia no es así, si la premisa analizada es exclusivamente que el patrón se hiciera de una deducción pagada por el trabajador a través de la retención, donde es claramente justificable que se prohíba una deducción de este tipo.

Así las cosas, una interpretación como la pretendida por la Segunda Sala de la SCJN en relación con la no deducibilidad de las cuotas obreras por las cuales el patrón se obliga a substituirse en el pago es inconstitucional e insostenible. Dicha interpretación sólo es válida si se considerara que dichas cuotas son pagadas por el trabajador a través de la retención y posteriormente el patrón al enterarlas pretendiera reclamar su deducción.

### **III.3 Interpretación sugerida de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR conforme a la CPEUM y acorde con las consideraciones asumidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

No obstante el fallo de la SCJN, pareciera factible señalar que dicho precedente no es impedimento para sostener que de conformidad con los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR se permitan la deducibilidad de aquellas cuotas que si bien son obreras el patrón se substituye por el trabajador en el pago de las mismas por estar obligado a ello a través del contrato de trabajo (individual y colectivo).

Previo a ello, por lo que hace al supuesto por el cual las cuotas obreras que el patrón se obliga por ley a pagar parcialmente por no haber efectuado la retención respectiva, debe considerarse que su limitante en la deducción es una cuestión ajena a los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR, pues como se explicó, se trata de una sanción cuya no deducibilidad se prevé en el actual artículo 28, fracción VI de la LISR, cuya constitucionalidad fue sustentada de manera acertada por la Primera Sala de la SCJN en la tesis 1a. XXXI/2007<sup>159</sup>; por ello que no será objeto de mayor análisis en el presente apartado en el cual nos limitaremos a analizar la correcta interpretación de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en relación con la deducibilidad de aquellas cuotas que si bien son obreras, el patrón se substituye por el trabajador en el pago de las mismas por estar obligado a ello a través del contrato de trabajo (individual y colectivo).

Ahora bien, como ha sido adelantado, de las consideraciones de la SCJN es posible desprender que cuando la substitución del patrón en el pago de una cuota obrera obedezca a que legalmente se encuentra obligado a ello, se entiende que es el propio patrón quien causa la contribución y, por ende, se reconoce la deducción. Esto es, que dicha substitución no obedezca a la voluntad unilateral del patrón.

Dicho criterio lleva a la Segunda Sala de la SCJN a concluir que cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, por disposición de ley, 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.

En la especie, hemos señalado que las relaciones laborales en México llevan en ocasiones a que, en contratos individuales o colectivos, los patrones se obliguen de manera bilateral o multilateral con los trabajadores a otorgar prestaciones superiores a las de la LSS. El cumplimiento a ello se encuentra

---

<sup>159</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LA NO DEDUCIBILIDAD DE LAS PENAS CONVENCIONALES, NO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis: 1a. XXXI/2007 Novena Época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Febrero de 2007 p. 661

resguardado por la ley y, bajo ningún supuesto, puede quedar al arbitrio de ninguna de las partes su cumplimiento, ni mucho del patrón, pues ello podría tener un tema de rescisión de la relación laboral por causas imputables a éste o bien que a través de un incumplimiento al contrato ley, se friccionen la relación con el sindicato y ello conlleve a un eventual emplazamiento a huelga y suspensión de actividades.

En este caso, el artículo 28 de la LSS, establece expresamente la obligación que tiene el patrón a cubrir íntegramente las aportaciones que resulten iguales a las previstas por la LSS, es decir, el pago de las mismas no podrá hacerse con cargo al trabajador, debiendo cubrirse íntegramente por el patrón como expresamente lo señala el artículo 28 de la LSS, al igual que sucede cuando se afilia a un trabajador con el SMG.

Si bien dicha disposición se encuentra prevista para los contratos colectivos, la misma debe de resultar aplicable para contratos individuales como ha sido resuelto en el pasado y, además, a efecto de evitar un trato distintivo entre trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, lo cual sería inadmisibles tal como ha sido sustentado por el Pleno de la SCJN en la jurisprudencia 129/2006 e incluso en la propia ejecutoria que se analiza al resolver sobre la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XI de la LISR al establecer una limitante que depende de si los trabajadores son sindicalizados o no. Circunstancia que como hemos expuesto encuentra además sustento su obligatoriedad en la LFT.

Asimismo, no puede ser un parámetro de distinción que cuando la obligación de sustitución se asuma por tratarse de un SMG o si el patrón paga un salario superior, pues de forma acertada en las tesis con registro: 252443<sup>160</sup> y 232307<sup>161</sup> se resuelve que ello constituye una injustificada desigualdad ante la ley a partir de considerar que a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, se distinguía en razón del salario de los trabajadores (salario mínimo o superior) lo que propiciaba que se aplique una impuesto mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.

En efecto, el tomar una lectura de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la LISR en el sentido que los pagos de cuotas obreras asumidos por obligación contractual y, por ende, legal (expresamente

---

<sup>160</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCION DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.** Registro: 252443 *Época: Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen 109- 114, Sexta Parte Página: 94*

<sup>161</sup> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.** *Jurisprudencia Registro: 232307 Séptima Época Semanario Judicial de la Federación Volumen Página: 109*

artículo 28 de la LSS) por el patrón son gastos deducibles, conlleva una interpretación armónica con las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN a efecto de incluir en la deducción aquellos pagos de las cuotas obrera cuando el trabajador este afiliado con el SMG y además, es coherente con el principio de proporcionalidad tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. Esto último de conformidad con el sin número de precedentes que sostienen la indispensabilidad del gasto desde 1953.

Así, las cosas, los gastos que se hagan por concepto de cuotas obreras en substitución del trabajador por así estar obligado el patrón en contrato laboral (individual y colectivo) deben de considerarse deducibles; para ello, existe un fuerte bagaje de precedentes que soportan la constitucionalidad de dicha afirmación, precedentes que la mayoría son jurisprudencia que no han sido substituidos, superados por contradicción ni interrumpidos y que son obligatorios de conformidad con los artículos 215 a 230 de la LA.

Lo anterior nos hace pensar que la discusión por su importancia y trascendencia en el orden jurídico nacional aún puede y debe de subir al Pleno de la SCJN a efecto que se resuelva el fondo del asunto en cuanto a cuál de todos los criterios debe de prevalecer con el carácter de jurisprudencia obligatoria.

Como ha sido analizado a lo largo del presente trabajo, el criterio que deberá de prevalecer es el que permite la deducción de los gastos que se hagan por concepto de cuotas obreras en substitución del trabajador por así estar obligado el patrón en contrato laboral (individual y colectivo), pues sólo de esta manera se reconoce la vinculación de dicho gasto con la generación de utilidades y, en consecuencia, con la necesidad de su reconocimiento en la capacidad de contribuir al gasto público de los contribuyentes tal como lo obliga el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

## CONCLUSIONES

1. El esquema general de las aportaciones de seguro social comparte la naturaleza jurídica del género de las contribuciones y su finalidad es financiar al seguro social. Dichas cuotas serán pagadas por trabajadores y por los patrones, así como por el propio Estado. El patrón pagará la integridad de la cuota obrero patronal en dos supuestos: **(i)** cuando el afiliado esté inscrito al Instituto Mexicano del Seguro Social en el límite inferior, es decir, con el salario mínimo y **(ii)** cuando de manera contractual se obligue a dar prestaciones iguales o mayores a las que establece la Ley del Seguro Social, en este caso, si ello deriva de un contrato colectivo, dicha obligación de igual forma será por ley.<sup>162</sup>
2. Previo a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o de enero de 2014, de conformidad con los artículo 29, fracción VIII y 32, fracción I de dicha le Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, las empresas podían deducir sin límite alguno los pagos asumidos para cubrir las cuotas a cargo de los trabajadores, ya sea porque el afiliado esté inscrito en el límite inferior o bien por haberse obligado laboralmente (contrato individual y colectivo) al pago de prestaciones iguales o mayores a las que establece la Ley del Seguro Social. Circunstancia que es ampliamente fue reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.
3. A partir de 2014 ya no serán deducibles las cuotas del trabajador pagadas por el patrón, pues conforme a los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo será reconocida la deducción de los pagos que efectuaran las empresas a su proporción de la cuota patronal, más no así aquellos pagos que asuma de la cuota obrera. La intención del legislador fue buscar simetría fiscal con la exención de dichos conceptos para los trabajadores y para eliminar una supuesta inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral.
4. La constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta llegó a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien falló a favor de reconocer la constitucionalidad de las normas reclamadas, de lo cual

---

<sup>162</sup> Existe otro supuesto en el que los patrones asumen por ley la obligación parcial de pagar la cuota obrera por falta oportuna de retención; sin embargo, por los motivos expuestos no es objeto de análisis en el presente trabajo, pues su no deducibilidad no depende de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la nueva LISR sino del artículo 28, fracción VI de la LISR (antes artículo 32, fracción VI de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013), cuya constitucionalidad de igual forma considero fue debidamente sustentada por la SCJN y excede el presente análisis .

surgieron las tesis 2a./J. 188/2016 (10a.) y 2a./J. 187/2016 (10a.), en las cuales se resuelve medularmente lo siguiente:

- El pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social a cargo de un tercero (trabajador) no puede considerarse como un gasto estructural, al tener la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón, y aunque éste se sustituya en la obligación del trabajador de realizar el pago para retribuirlo por su desempeño en concepto de previsión social, dicha erogación debe ser considerada como no estructural.
  - El hecho que el legislador en algún momento hubiera concebido su deducción como un beneficio, no existe obligación de reconocerla, por lo que su previsión o no previsión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, no resulta necesario resolver una colisión de derechos fundamentales.
  - En los casos en que los trabajadores perciban como cuota diaria el salario mínimo, se actualiza el supuesto de deducibilidad, 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. Derivado que es incuestionable que las cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social por obligación asumida por los patrones es un gasto estrechamente vinculado con la generación de ingresos, circunstancia que es reconocida en diversas jurisprudencias del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como en el voto particular de la Ministra Luna Ramos; Es posible concluir que las consideraciones de la Segunda Sala se alejan de la *litis* realmente puesta a su consideración, al limitarse a analizar los supuestos de cuotas obreras pagadas por el trabajador a través de retención y no así el supuesto en el que el pago de la cuota obrera es asumido por los patrones. El haber analizado la *litis* realmente puesta a su consideración, necesariamente, hubiera involucrado una colisión de derechos fundamentales generada con motivo de desconocer las referidas deducciones y, por ende, bajo el llamado test de proporcionalidad, se hubiera percatado que:
- La no deducibilidad de dichos conceptos no encuentra una finalidad constitucionalmente válida en un tema de simetría fiscal que permite mejorar la recaudación para hacer posible reducir el impacto de la abrogación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como un plan de pensiones universal. Ello, pues son conceptos relacionados con la obtención de recursos bajo la obligación constitucional de contribuir al gasto pública, la cual

precisamente se encuentra condicionada al respeto de la proporcionalidad. Máxime que la simetría fiscal no guarda relación con principio constitucionalmente reconocido tal como ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- No se guarda la idoneidad respecto a la supuesta inequidad, pues precisamente el hecho de reconocer la deducción de las cuotas obreras por las cuales se obligan los patrones a substituirse en el pago lejos de generar una inequidad, otorga igualdad de trato ante la ley, pues pensar que aquéllos que afilian a sus trabajadores con el salario mínimo sí pueden hacerlo deducible y no quienes pague un salario superior, conlleva a una situación que ya ha sido resuelta por la SCJN no sólo como inequitativa al diferenciar en función del salario, sino que de igual forma desproporcional, al pretender medir la capacidad de un determinado contribuyente en factores que le son externos a su capacidad contributiva como lo es el salario de sus trabajadores. Ello a su vez conlleva a que se aplique un impuesto mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.
  - Por lo que hace a la necesidad, es evidente que existe una evidente alternativa de buscar simetría fiscal a través de eliminar la exención otorgada por el legislador como un beneficio a los trabajadores y reconocer la deducción de un gasto estructural, conlleva a que se elimine la injerencia en el principio de proporcionalidad tributaria y se logre la simetría fiscal buscada.
  - Resulta en todo caso desproporcional que la recaudación o la obligación de contribuir al gasto público justifique una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, pues es precisamente dicho principio el límite y condición del primero. Además, es desproporcional que las empresas se ven afectadas en su real capacidad contributiva mientras por otro lado los trabajadores se ven beneficiados sobre una capacidad contributiva que nos les corresponde.
6. La interpretación pretendida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la no deducibilidad de las cuotas obreras por las cuales el patrón se obliga a substituirse en el pago es inconstitucional e insostenible, es insostenible y sólo es válida si se considerara que dichas cuotas son pagadas por el trabajador a través de la retención, pero por ningún motivo es válido desconocerlas cuando el pago de las mismas lo asume de manera obligatoria el patrón no sólo en aquéllos casos en los que se paga salario mínimo, sino que de igual forma cuando así se obliga contractualmente.

7. De las propias consideraciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación podría interpretarse que cuando la substitución del patrón en el pago de una cuota obrera obedezca a que legalmente se encuentra obligado a ello, se entiende que es el propio patrón quien causa la contribución y por ende se reconoce la deducción. Esto es que dicha substitución no obedezca a la voluntad unilateral del patrón. Dicho criterio lleva a la Segunda Sala a concluir que cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, por disposición de ley, le corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota; criterio que podría extenderse a que en el supuesto que el patrón se obligue contractualmente al pago de dicha cuota, la misma de igual forma debiera ser deducible, pues legalmente se encuentra obligado al igual que en el caso del salario mínimo.
  
8. Finalmente, la no deducibilidad del pago de las cuotas obreras asumidas legalmente por los patrones, históricamente fue considerada inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin que dichos criterios hayan sido substituidos, superados por contradicción ni interrumpidos; por lo que la discusión debe de subir al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto que se resuelva el fondo del asunto en cuanto al alcance de la prohibición y de su constitucionalidad. Debiendo prevalecer que la deducción de los gastos que se hagan por concepto de cuotas obreras en substitución del trabajador por así estar obligado el patrón en contrato laboral (individual y colectivo), tal como sucede cuando se paga el salario mínimo al trabajador.

## Bibliografía:

- ALEXY Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
- ARRIOJA VISCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México.
- BERMÚDEZ CISNEROS, Miguel, *Derecho del Trabajo*, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2000.
- CARBONELL, Miguel (ed.), *El Principio de Proporcionalidad y la Interpretación Constitucional*, Serie de Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ecuador, 2008.
- DE LA CUEVA, Mario, *Derecho Mexicano del Trabajo*, 6ª ed., Porrúa, México, 1964.
- DÍEZ G., Rodrigo, *Principio de Proporcionalidad, Colisión de Principios y el Nuevo Discurso de la Suprema Corte*, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Núm. 26, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- DE LA GARZA, Sergio F., *"Derecho Financiero Mexicano"*, Editorial Porrúa, 28ª ed., México 2012.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Cengage Learning Editores, México, 2008
- Informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión 2016-2017, IMSS, <http://www.imss.gob.mx/conoce-al-imss/informe-2016-2017>
- LEÓN PÉREZ, Vladimir, *Protección, Previsión y Seguridad Social en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, disponible en el sitio <https://archivosjuridicos.unam.mx/www/bjv/libros/5/2458/33>
- MORENO P., Javier, *Implicaciones de la Seguridad Social*, Revista Latinoamericana de Derecho Social Núm. 7, julio-diciembre de 2008 disponible en el sitio <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-social/article/view/9561/11592>

- Organización Internacional del Trabajo en conjunto con la Asociación Internacional de la Seguridad Social, *Administración de la Seguridad Social*, 1ª ed., Oficina Internacional del Trabajo, Ginebra, 2001.
- Página de Internet del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (<http://www.tfjfa.gob.mx/>), Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (<https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>) Semanario Judicial de la Federación / sentencias de datos y expedientes / Normatividad.
- PONCE DE LEÓN A., Luis M., *El Sistema Jurídico de la Seguridad Social en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Num. 62, disponible en el sitio <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/issue/view/71>
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.
- TREJO GARCÍA, Ema del C., et al., *Estudio Jurídico Internacional y de Derecho Comparado sobre Seguridad Social*, Febrero 2007, disponible en el sitio oficial de la Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-05-07.pdf>