



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Tesis

**“Análisis y aspectos constitucionales de la limitante para deducir de la base del impuesto sobre la renta de las personas morales, los pagos que constituyan ingresos exentos para los trabajadores”**

Que para obtener el grado de:

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta: Luis Noel Arias Rico

Director de tesis:  
Dr. Carlos Espinosa Berecochea

México, D.F., 2015.

***A mis padres, quienes sembraron en mi el deseo de superación y que con su ejemplo me impulsan día a día a esforzarme al máximo.***

***A Chevez Ruiz Zamarripa, por darme la oportunidad de encontrar en el trabajo una pasión.***

# ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN .....  | 5  |
| JUSTIFICACIÓN .....   | 8  |
| CAPÍTULO PRIMERO: ASPECTOS PRELIMINARES.....  | 9  |
| I. ANTECEDENTES .....   | 9  |
| 1.1. Pacto por México .....   | 9  |
| 1.2. Exposición de Motivos de la LISR vigente a partir de 2014.....   | 10 |
| CAPÍTULO SEGUNDO: NOCIONES BÁSICAS DE LOS CONCEPTOS<br>CONTENIDOS EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS .....   | 13 |
| I. PRINCIPIO DE SIMETRÍA FISCAL.....  | 13 |
| II. DEDUCCIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....  | 17 |
| 2.1. Gastos estrictamente indispensables.....   | 17 |
| 2.2. Deduciones estructurales y no estructurales .....  | 19 |
| III. NATURALEZA DE LOS INGRESOS EXENTOS A LOS TRABAJADORES A LA<br>LUZ DE LA LEGISLACIÓN LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL Y SU<br>RÉGIMEN FISCAL ..... | 22 |
| 3.1. Concepto de relación de trabajo y retribuciones obligatorias por parte del patrón a<br>sus trabajadores .....                                  | 23 |
| 3.1.1. Prima vacacional .....   | 23 |
| 3.1.2. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.....   | 24 |
| 3.1.3. Prima dominical .....  | 24 |
| 3.1.4. Pago por separación.....   | 25 |
| 3.1.5. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades. ....  | 25 |
| 3.1.6. Prestaciones distintas del salario, tiempo extraordinario y/o prestación de<br>servicios en días de descanso. ....                           | 26 |
| 3.1.7. Prestaciones de previsión social.....  | 28 |
| 3.2. Comentarios en relación con los ingresos exentos para los trabajadores .....   | 29 |
| CAPÍTULO TERCERO: PRINCIPIOS Y DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO<br>TRIBUTARIO.....   | 31 |
| 1.1. Principios Tributarios.....  | 31 |
| 1.1.1. Principio de legalidad.....  | 33 |
| 1.1.2. Principio de proporcionalidad. ....  | 36 |

|   |           |
|---|-----------|
| 1.1.3. Principio de igualdad y equidad tributaria.....  | 39        |
| 1.2. Derechos Humanos.....  | 40        |
| 1.2.1. Derecho a un Desarrollo Integral.....  | 41        |
| 2.3. Comentarios respecto de los principios y Derechos Humanos en Materia Tributaria<br>.....   | 44        |
| <b>CAPÍTULO CUARTO: POSIBLES VIOLACIONES DE LA LIMITANTE A LAS<br/>DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS MORALES A LOS PRINCIPIOS Y<br/>DERECHOS HUMANOS EN MATERIA TRIBUTARIA.....</b>         | <b>46</b> |
| 1.1. Posibles violaciones a la garantía de legalidad y seguridad jurídica.....  | 46        |
| 1.1.1. Razones por las que la Exposición de Motivos no justifica válidamente la<br>limitante de la deducción de pagos que constituyan ingresos exentos para los<br>trabajadores. .... | 47        |
| 1.2. Posibles violaciones al principio de proporcionalidad tributaria .....   | 53        |
| 1.3. Posibles violaciones al principio de igualdad y equidad tributaria .....   | 58        |
| 1.4. Posibles violaciones al Derecho Humano a un desarrollo integral.....   | 60        |
| Conclusiones.....   | 62        |
| Bibliografía .....  | 65        |

## INTRODUCCIÓN

El 1° de enero de 2014, entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), la cual fue aprobada por el Congreso de la Unión previa iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal.

No obstante nos encontramos en presencia de una nueva Ley, la estructura de ésta respecto de la que se abrogó es sustancialmente la misma y, según se advierte de la Exposición de Motivos, los cambios de mayor trascendencia obedecen a la eliminación de ciertos regímenes especiales y tratamientos específicos con el propósito de que prevalezca el principio de simetría fiscal y favorecer una mayor recaudación.

Uno de los cambios que se introducen que obedece al referido principio de simetría fiscal y que, además, tiene como propósito compensar los efectos de la abrogación del impuesto empresarial a tasa única, es la limitante de la deducción de las erogaciones efectuadas a favor de los trabajadores en un 53%, cuando estas erogaciones constituya ingresos exentos para los trabajadores. Dicho porcentaje puede disminuir a un 47% cuando las prestaciones que otorgan los patrones en el ejercicio de que se trate, no disminuya respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Dentro de dichos conceptos cuya deducción se limita se encuentran comprendidos, entre otros, la previsión social, las cajas y fondos de ahorro, vales de despensa, pagos por separación, gratificación anual, horas extras y prima vacacional y dominical.

El objetivo del presente trabajo es demostrar que la medida introducida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR resulta violatoria a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como de legalidad y seguridad jurídica, previstos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunado a que transgrede diversos derechos humanos contenidos en Tratados Internacionales suscritos por nuestro país.

Lo anterior, en la medida en que se desconoce el efecto que tienen dichos gastos en las empresas, así como su estricta indispensabilidad para generar utilidades (deducciones estructurales).

En este sentido, se abordará un estudio a las posibles violaciones de dicha disposición desde la perspectiva de la garantía de proporcionalidad, evidenciando que la medida que prevé desconoce que este tipo de gastos constituyen una obligación de carácter constitucional, legal y contractual (contratos individuales y colectivos de trabajo) a cargo de las empresas, cuyo cumplimiento no es opcional, es decir, son derechos de los trabajadores previstos en la Ley Federal del Trabajo (en adelante LFT), por lo que el limitar la deducción de estos gastos implica que las empresas no tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva.

Asimismo, se efectuará un análisis con el propósito de demostrar que la disposición que nos ocupa pasa inadvertido que las referidas erogaciones constituyen gastos estrictamente indispensables para la generación de ingresos por parte de las empresas, con independencia de que las mismas constituyan o no ingresos exentos para el trabajador que las recibe, ya que la figura de la deducción opera respecto los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, sin importar que con posterioridad sean o no gravados para el trabajador, pues tal circunstancia es ajena al patrón.

Al respecto, se profundizará en diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación en relación con las clasificaciones de las deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, a fin de evidenciar que los gastos cuya deducción limita la disposición en comento, representan deducciones que no pueden ser desconocidas por el legislador.

De igual forma, se abordarán las posibles violaciones del artículo 28, fracción XXX de la LISR a la garantía de equidad tributaria, como consecuencia de que dicha disposición otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir, patrones que tienen trabajadores a los cuales se les otorgan prestaciones o se les hacen pagos que, a su vez, se consideran exentos del impuesto sobre la renta, ya que unos van a poder efectuar la deducción del 53% de las erogaciones efectuadas por dicho concepto, mientras que otros únicamente el 47%, sin que el hecho de que se hubieren reducido

prestaciones respecto del ejercicio inmediato anterior, sea una causa que justifique el tratamiento diferenciado.

Por otra parte, y como parte del objetivo del presente trabajo, se efectuará un estudio de la posible violación del referido artículo 28, fracción XXX de la LISR, al principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica, pues no existe justificación del porqué de los por cientos de deducción prohibidos en materia de gastos que constituyan ingresos exentos para los trabajadores, ya que los porcentajes que finalmente fueron aprobados en el Congreso no guardan relación con el diferencial que existía entre la tasa aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única, como ocurría con la propuesta original según se expuso en la Exposición de Motivos.

Lo anterior, aunado a que si bien es cierto que en la Exposición de Motivos se señala que con la limitante de la deducción de gastos que representen ingresos exentos para los trabajadores que los reciben, se busca generar un efecto de simetría con el régimen que resultaba aplicable en el caso del impuesto empresarial a tasa única, dicha finalidad no se cumple, ya que existen contribuyentes que consistentemente determinaron un impuesto sobre la renta mayor al impuesto empresarial a tasa única y que no tendrían por qué absorber un efecto de no deducibilidad.

## JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo derivó de la inquietud y las reacciones que generó en la sociedad, en general, y en el sector empresarial, en particular, la reforma fiscal que entró en vigor el 1° de enero de 2014, pues si bien es cierto que a través de dicha reforma se derogaron diversos ordenamientos legales como lo son la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Único y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, lo que a primera vista pudiera pensarse que vino a aminorar la carga fiscal de los contribuyentes, no menos es cierto que con las reformas a la LISR se generó un efecto que pudiera cuestionar dicha circunstancia.

En este sentido, el presente trabajo encuentra su justificación en que conforme al Censo Económico 2014 del Instituto Nacional de Geografía e Historia (INEGI)<sup>1</sup>, la cifra de las unidades económicas que se encontraban en actividades hasta dicho año ascendió a 5'664,515, quienes dan empleo a un total de 29'893,584 personas, por lo que resulta de medular importancia para ese universo de contribuyentes que efectúan pagos a sus trabajadores que, a su vez, son ingresos exentos para éstos, conocer el alcance y efectos particulares de las reformas que se introdujeron en la LISR vigente en el ejercicio de 2014, a efecto de que cuenten con elementos para evaluar el perjuicio que en su caso les genere dicha reforma y, en su caso, con los argumentos de defensa que se pueden plantear en contra de la misma.

Por ello, es que se estima que la medida introducida respecto de limitar la deducción de dichos pagos a un 53%, o 47% en otros casos, de los ingresos gravables obtenidos en el ejercicio, representa sin duda un impacto importante en las empresas, ya que no obstante los pagos de referencia los efectúan con motivo de sus obligaciones contractuales y laborales y las exenciones tributarias que obtienen los trabajadores que los reciben escapan de su ámbito de injerencia, deberán asumir una carga tributaria que no les corresponde y que es determinada de manera arbitraria.

---

<sup>1</sup> Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), "Censos Económicos 2014", [http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/ce/ce2014/default\\_t.aspx](http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/ce/ce2014/default_t.aspx), consultado el 29 de abril de 2015.

# CAPÍTULO PRIMERO: ASPECTOS PRELIMINARES

## I. ANTECEDENTES

### 1.1. Pacto por México

Hasta el ejercicio fiscal de 2013, la LISR reconocía como deducciones autorizadas de las personas morales que tributan conforme a dicha ley, las erogaciones que realicen siempre que fueran estrictamente indispensables para los fines de su actividad y respecto de las mismas, cuando se reunían los requisitos respectivos, no se previa limitante alguna.

Sin embargo, con el relevo en el Poder Ejecutivo de nuestro país el 1° de diciembre de 2012, comenzó a circular de manera reiterada la intención de presentar ante el Congreso de la Unión un paquete de reformas estructurales que incluía, entre otras, una reforma fiscal sustancial.

A efecto de lograr concretizar dichas reformas, el 2 de diciembre de 2012 surgió el denominado “Pacto por México”, el cual consiste en un “acuerdo para realizar grandes acciones y reformas específicas que proyecten a México hacia un futuro más próspero”<sup>2</sup> y que fue suscrito por el Presidente de México Enrique Peña Nieto y los presidentes de los tres principales partidos políticos, Partido Revolucionario Institucional (PRI), Partido Acción Nacional (PAN) y Partido de la Revolución Democrática (PRD).

El “Pacto por México” se compone de cinco capítulos que abarcan los ejes que se trazaron para avanzar en iniciativas de reforma en los sectores más trascendentales del país y que se titulan: Sociedad de Derechos; Crecimiento Económico, Empleo y Competitividad; Seguridad y Justicia; Transparencia, Rendición de Cuentas y Combate a la Corrupción; y Gobernabilidad Democrática.<sup>3</sup>

Específicamente en el capítulo “Crecimiento Económico, Empleo y Competitividad”, se propuso realizar una reforma hacendaria eficiente y equitativa que sea palanca de desarrollo, y particularmente en el Compromiso 72 se

---

<sup>2</sup> Pacto por México, ¿Cómo se logró?, <http://pactopormexico.org/como/>, consultado el 3 de febrero de 2015.

<sup>3</sup> El contenido del “Pacto por México” puede ser consultado en: <http://pactopormexico.org/PACTO-POR-MEXICO-25.pdf>., consultado el 3 de febrero de 2015.

estableció: “Se eliminarán los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal. Se buscará reducir el sector informal de la economía. Se revisará el diseño y la ejecución de los impuestos directos e indirectos”.<sup>4</sup>

Como parte de los acuerdos alcanzados dentro del denominado “Pacto por México”, el 8 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el paquete de iniciativas que conforman la Reforma Hacendaria, el cual contiene diversas modificaciones a las leyes fiscales federales en vigor hasta ese momento.

Particularmente en materia del impuesto sobre la renta, se propuso limitar diversas deducciones de los contribuyentes, con el propósito de restablecer el principio de simetría fiscal y mejorar la arquitectura de dicho impuesto, pues se estimó que los efectos de las asimetrías resultan perjudiciales para la recaudación.

Así, se propuso que ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del impuesto sobre la renta (como consecuencia de la derogación del impuesto empresarial a tasa única), y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se debía acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la LISR.

## **1.2. Exposición de Motivos de la LISR vigente a partir de 2014**

La “Iniciativa de Decreto por el que se expide la LISR”, presentada por el Ejecutivo Federal 8 de septiembre de 2013 ante el Congreso de la Unión, proponía que sólo procediera la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador, a efecto de aminorar los efectos de la ausencia de un impuesto mínimo de control y de que prevalezca el principio de simetría fiscal.

Dicha iniciativa señalaba que el referido porcentaje guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única derogado y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, lo que permitía recuperar la base gravable del impuesto sobre la renta.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que en términos de la iniciativa en cuestión estarían sujetos a la limitante propuesta son la previsión social, cajas y

---

<sup>4</sup> Pacto por México, México, 2013, p. 17, <http://pactopormexico.org/PACTO-POR-MEXICO-25.pdf>., consultado el 3 de febrero de 2015.

fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, entre otros.

Adicionalmente, se propuso considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón, al considerar que “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”<sup>5</sup>.

Luego de agotar el proceso legislativo correspondiente en las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, el 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo<sup>6</sup>, el cual entró en vigor el 1° de enero de 2014, y en el que finalmente se introdujo la medida propuesta por el Ejecutivo Federal en cuanto a limitar a las personas morales la deducción de los pagos que realizan a sus trabajadores que a su vez constituyan ingresos exentos para éstos en términos de la propia LISR.

Lo anterior, con la salvedad de que el porcentaje de la limitante inicialmente propuesto por Ejecutivo Federal del 41%, fue aumentado al 53%, señalándose que el mismo pudiera disminuir al 47% cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Como hemos visto, la medida propuesta por el Ejecutivo Federal medularmente atiende al propósito específico de eliminar un régimen

---

<sup>5</sup> Ejecutivo Federal, “Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta”, México, D.F., Septiembre, 2013, p. XV, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf)., consultado el 10 de febrero de 2015.

<sup>6</sup> La versión completa del referido Decreto puede ser consultado en [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013) y [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5325373&fecha=11/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325373&fecha=11/12/2013)., consultado el 10 de febrero de 2015.

supuestamente especial conforme al cual las personas morales que tributan conforme al Título II de la LISR, deducían de la base de dicho impuesto, los pagos realizados a sus trabajadores que a su vez son ingresos exentos para éstos, pretendiendo con dicha medida hacer que prevalezca el principio de simetría fiscal, lo que a su vez permitiría que exista una mayor recaudación.

## **CAPÍTULO SEGUNDO: NOCIONES BÁSICAS DE LOS CONCEPTOS CONTENIDOS EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

### **I. PRINCIPIO DE SIMETRÍA FISCAL**

Después de analizar los antecedentes y motivos que dieron origen a la medida contenida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014, respecto a la limitante de la deducción de las personas morales de los pagos efectuados a sus trabajadores que a su vez constituyan ingresos exentos para éstos, resulta importante señalar el concepto y los alcances del principio de simetría fiscal, pues es en dicho principio en que descansa medularmente el fundamento de la medida que nos ocupa.

En relación con el referido principio, los autores Vito Tanzi y Howell Zee señalan que éste consiste en “el tratamiento fiscal idéntico para las ganancias y las pérdidas con independencia de la fuente del ingreso. Si se gravan las ganancias, deberán poder deducirse las pérdidas. El principio de alcance se relaciona con la captura en la red fiscal de una corriente de ingreso en algún punto de la corriente. Por ejemplo, si el pago está exento en manos del pagador, no podrá ser un gasto deducible para el cobrador. El incumplimiento de estos principios conduce en general a distorsiones y desigualdades.”<sup>7</sup>.

En materia contable, dicho principio descansa sobre la base de que los costos y los gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generan en el mismo periodo.

Traducido el referido principio a la materia tributaria, se puede afirmar que para lo que un contribuyente es un ingreso acumulable, para el sujeto pasivo debe considerarse como una deducción y, por ende, aquellos ingresos que no sean acumulables para un determinado sujeto, no pueden ser deducibles para su contraparte que desembolsó un gasto.

Si bien con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) existían diversas disposiciones -particularmente

---

<sup>7</sup> Vito, Tanzi y Zee, Howell, *La política tributaria en los países en desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C., 2001, p. 8 y 9.

de la LISR-, que descansaban sobre el principio de simetría fiscal, no fue sino hasta que el primero de estos ordenamientos entró en vigor que dicho principio cobró mayor trascendencia en el ámbito tributario.

Ello, pues específicamente el artículo 6, fracción I de la LIETU preveía que para que un contribuyente pudiera deducir una erogación estrictamente indispensable para los fines de su negocio y relacionada con las actividades gravadas por dicho ordenamiento, necesariamente el receptor del pago debía considerarlo como ingreso gravable para efectos de dicho impuesto.

Así, la disposición en comento claramente se encontraba inspirada en el principio de simetría fiscal, pues atendía a la máxima de que para lo que un contribuyente es un ingreso acumulable, para el sujeto pasivo debe considerarse como una deducción.

Fue durante el periodo de vigencia de la LIETU (2008-2013), que la Suprema Corte de Justicia de nuestro país emitió la mayor parte de los criterios en los que se aborda el estudio y análisis del principio de simetría y su alcance e implicaciones en la materia tributaria.

Lo anterior, como consecuencia de la gran cantidad de demandas de amparo que en su momento promovieron los contribuyentes en contra de la referida ley, en la que, entre otras cosas, reclamaban que resultaba ilegal que se condicionara la procedencia de una deducción a requisitos, circunstancias y características que les eran ajenas, pues parecía que el legislador había de cierta forma elevado a rango constitucional el principio de simetría fiscal.

De manera particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver respecto de la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única, emitió el criterio de rubro: “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”<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Tesis P. LXXVII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, enero de 2011, p. 67.

en el que medularmente señaló que el principio de simetría fiscal no constituye una garantía constitucional, sino que sólo es un principio de política tributaria.

Al analizar dicha circunstancia, nuestro Máximo Tribunal se pronunció en el sentido de que la ausencia del principio que nos ocupa en una determinada norma tributaria, no necesariamente propicia una violación a las garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, en todo caso, las violaciones a las garantías contenidas en la mencionada disposición constitucional deben derivar de una contraposición de las normas fiscales a los principios de legalidad, proporcionalidad o equidad tributarias y, no así, de que un impuesto sea asimétrico o de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría.

Por su parte, en relación con el condicionamiento de las deducciones a factores ajenos a los contribuyentes que efectúan una determinada deducción, ya anteriormente la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación se había pronunciado en el sentido de señalar que dicha situación resulta ilegal y contraria de las garantías constitucionales.

Específicamente, en la tesis aislada de rubro: “ACTIVO. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”<sup>9</sup> sustentada por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, se resolvió que el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria al exceptuar de la autorización de deducir deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, al considerar que estas deudas afectan de igual forma la base del tributo, lo que ocasiona que se otorgue un trato desigual a contribuyentes en igualdad de condiciones, permitiéndose a unos la deducción de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores.

---

<sup>9</sup> Tesis P. XLV/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, agosto de 1995, p.63

Ahora bien, no podemos dejar de advertir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterios jurisprudenciales en los que con base en el principio de simetría fiscal resolvió respecto de determinadas circunstancias, como por ejemplo lo hizo a través de la jurisprudencia de rubro: RENTA. DEL ARTÍCULO 7o.-B, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA LEY RELATIVA A DICHO IMPUESTO, VIGENTE EN 1989 Y 1990, SE INFIERE QUE LOS ANTICIPOS A PROVEEDORES CONSTITUYEN CUENTAS POR COBRAR PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS”<sup>10</sup>, en la que se resolvió que los anticipos a proveedores constituyen cuentas por cobrar para efectos del cálculo del componente inflacionario de los créditos.

El razonamiento que en su momento realizó nuestro Máximo Tribunal para arribar a dicha conclusión, consistió en señalar que partiendo del objetivo de lograr la simetría en la causación del impuesto, si el legislador determinó que los anticipos de clientes debían considerarse como deudas para efectos del cálculo del componente inflacionario, lógicamente, como contrapartida, debía considerarse a los anticipos a proveedores como créditos para efectos del componente inflacionario y, concretamente, como cuentas por cobrar.

Con base en lo anterior, podemos válidamente afirmar que aun y cuando el principio de simetría no tiene orígenes meramente fiscales, ha adquirido relativa importancia en dicha materia como consecuencia de la cada vez más tendiente corriente de que en las disposiciones de esta materia se haga prevalecer la idea de que por cada gasto cuya deducción se autorice a un determinado contribuyente, debe gravarse el ingreso que representó en un sujeto diverso.

Lo anterior, sin que la ausencia de dicho principio implique la inconstitucionalidad de la norma tributaria respectiva, pues para tales efectos necesariamente debe existir una violación de la misma a las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad contenidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, como nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado.

---

<sup>10</sup> Tesis 2a./J. 55/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, junio de 1999, p. 224.

## **II. DEDUCCIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que debe entenderse por deducciones “aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga”<sup>11</sup>.

Continúa señalando la referida obra que “al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en un detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente”<sup>12</sup>.

Al respecto, el artículo 9 de la LISR, establece la mecánica para la determinación de la base del impuesto (resultado fiscal del ejercicio) tratándose de personas morales, señalando que se disminuirá de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, con lo que se obtendrá la utilidad fiscal del ejercicio, a la que a su vez se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anterior y el resultado obtenido será precisamente la base del impuesto.

Ahora bien, el artículo 25 de la propia LISR señala un catálogo de las deducciones autorizadas que podrán efectuar los contribuyentes personas morales para determinar la base del impuesto que refleje su verdadera capacidad contributiva, mientras que el artículo 27 establece los requisitos que dichas deducciones deben reunir a efecto de resulten procedentes.

En relación con lo anterior, el artículo 27, fracción I de la LISR establece como requisito para las deducciones de los contribuyentes la estricta indispensabilidad para los fines de su actividad de los gastos efectuados.

### **2.1. Gastos estrictamente indispensables**

La LISR no señala una definición de lo que debe entenderse por estrictamente indispensable, pues dicho concepto no puede ser identificado con

---

<sup>11</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, Universidad Nacional Autónoma de México, Primera Edición, Tomo III-D, México, D.F., 1983, p. 45.

<sup>12</sup> *Ídem*.

una o varias reglas; sin embargo, la doctrina y los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y nuestros Tribunales Federales han abordado tal situación.

En relación con dicho concepto, el autor Enrique Calvo Nicolau sostiene que “el criterio estrictamente indispensable se erige rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar”<sup>13</sup>, lo que permite apreciar la importancia que reviste para los contribuyentes delinear un parámetro para conocer cuándo una deducción reúne el referido requisito.

Al respecto, a través de la tesis aislada de rubro: “DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”<sup>14</sup>, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se señaló que resulta imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para la determinación de una definición del concepto “estrictamente indispensable”, por lo que es necesario interpretarlo atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

En este sentido, se estableció que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, que 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, podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, esto es, 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 adición a lo anterior, se señaló que a partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso, el cual si

---

<sup>13</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Versión original de colección por 50 años de aniversario en el ejercicio profesional, Editorial Themis, México, D.F., 2013, p. 395.

<sup>14</sup> Tesis XXX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 637.

bien constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar, deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto.

Así, se concluyó 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.

En términos de lo anterior, es posible afirmar que los gastos estrictamente indispensables son aquellos sin los cuales el negocio prácticamente no podría continuar operando, o bien, que de no hacerlos imposibilitarían los fines para los cuales se ha constituido dicho negocio, para lo cual resulta importante atender al objeto social de la empresa.

## **2.2. Deducciones estructurales y no estructurales**

Por su parte, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó necesario efectuar una distinción entre los tipos de deducciones que operan para efectos del impuesto sobre la renta, entre aquellas de carácter estructural y las no estructurales.

Dicha distinción se encuentra contenida en la jurisprudencia de rubro: “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”<sup>15</sup>, sustentada por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, en la que básicamente se estableció que las deducciones estructurales son identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen, entre otras funciones, subjetivizar el gravamen adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, frenar o corregir los excesos de progresividad y coadyuvar a la discriminación cualitativa de las

---

<sup>15</sup> Tesis 1a./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

rentas, o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

En relación con este tipo de deducciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que, por regla general, el legislador debe reconocerlas en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes, sin que dicha circunstancia, señala, pueda equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, pues no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

Por lo que hace a las deducciones no estructurales, en la jurisprudencia en análisis se estableció que constituyen figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Así, nuestro Máximo Tribunal señaló que dichas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales"<sup>16</sup>, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social, por lo que éstas pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, ya que dichos beneficios tienen como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Señalado lo anterior, resulta importante analizar la naturaleza de los gastos en que incurren las personas morales que cuentan con trabajadores y cuya deducción se encuentra limitada en términos de lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXX de la LISR, a efecto de encontrarnos en posibilidad de determinar si

---

<sup>16</sup> María de Jesús Mijangos Borja en su obra: "Gastos fiscales. Concepto y aplicación en México", señala que se entiende por gastos fiscal la cantidad que el Estado deja de recaudar –no ingreso– en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo.

dichos gastos reúnen el requisitos de estricta indispensabilidad, así como para ubicarlos dentro de las clasificaciones de deducciones que estableció la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **III. NATURALEZA DE LOS INGRESOS EXENTOS A LOS TRABAJADORES A LA LUZ DE LA LEGISLACIÓN LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL Y SU RÉGIMEN FISCAL**

Como hemos visto, el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014 prevé una limitante para la deducción de los pagos que efectúen los patrones a favor de sus trabajadores cuando a su vez constituyan ingresos exentos para éstos, así como que la justificación de dicha medida por parte del Ejecutivo Federal y los órganos legislativos radica fundamentalmente en el principio de simetría fiscal, el cual es una evolución de un principio que no tiene raíces propiamente fiscales pero que ha ido evolucionando en la materia.

Asimismo, hemos señalado que dentro de dichos conceptos cuya deducción se limita se encuentran comprendidos la previsión social, cajas y fondos de ahorro, vales de despensa, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, entre otros.

Como se puede apreciar, los referidos conceptos se originan a partir de la relación laboral que existe entre los patrones y sus empleados, los cuales se encuentran regulados en las disposiciones de carácter laboral y de seguridad social y que, en la mayoría de las ocasiones, se formalizan en los contratos individuales o colectivos de trabajo.

Es decir, los conceptos respecto de los cuales el artículo 28, fracción XXX de la LISR limita su deducción, tienen un origen eminentemente laboral y de seguridad social, respecto de los cuales los patrones que realizan su pago no pueden evadir por imperativo propio de los ordenamientos legales o contratos respectivos.

En este sentido, es conveniente analizar la naturaleza de los gastos cuya deducción se encuentra limitada, a efecto de conocer si se tratan de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de las empresas que las efectúan, así como si se tratan de deducciones estructurales o no estructurales conforme al criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al que hemos hecho referencia.

### **3.1. Concepto de relación de trabajo y retribuciones obligatorias por parte del patrón a sus trabajadores**

Para tal efecto, es preciso remitirnos a la LFT, ordenamiento que rige las relaciones de trabajo de los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos, con sus patrones.

Específicamente en su artículo 20, se establece que por relación de trabajo debe entenderse la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario, cualquiera que sea el acto que le dé origen, siendo el trabajador aquella persona física que presta a otra, física o moral, dicho trabajo personal subordinado y el patrón aquella persona física o moral que utiliza los servicios de otros trabajadores.

Ahora bien, la LFT establece ciertos derechos a favor de los trabajadores y, por ende, diversas obligaciones a cargo de los patrones, mismos que se presentan en determinadas circunstancias, como podrían ser con motivo de la terminación de la relación laboral, de la duración de las jornadas de trabajo, de las prestaciones en materia de seguridad social, entre otros, que en su mayor parte se traducen en pagos en dinero o especie que los patrones realizan a favor de los trabajadores y que constituyen ingresos a favor de éstos.

Dichos ingresos tiene, en ciertos casos, tratamientos específicos en la LISR que implican la exención total o parcial en el pago del referido impuesto por parte de los trabajadores.

#### **3.1.1. Prima vacacional.**

En relación con lo anterior, el artículo 80 de la LFT establece que los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que les correspondan durante el período de vacaciones.

Por su parte, el artículo 93, fracción XIV de la LISR establece que las personas físicas no pagarán el impuesto sobre la renta por la obtención de las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año calendario a sus trabajadores en forma general, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador.

### **3.1.2. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.**

Por otra parte, el artículo 117 de la LFT señala que los trabajadores tendrán derecho a participar en las utilidades generadas por las empresas de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En relación con este concepto, el autor Santiago Barajas Montes de Oca señala que “el fundamento legal de este beneficio económico ha sido el de asociar al obrero a la prosperidad de una empresa, al estimarse la utilidad obtenida por ésta como un resultado de la prestación de trabajo subordinado. La cantidad repartible es dividida en dos partes iguales: la primera corresponde por igual a todos los trabajadores de la empresa o negociación conforme al número de días trabajados en un año, por cada uno; la segunda se reparte en proporción al monto de los salarios devengados durante el año en cuestión”.<sup>17</sup>

Al respecto, el artículo 93, fracción XIV de la LISR establece que las personas físicas no pagarán el impuesto sobre la renta por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador.

### **3.1.3. Prima dominical.**

El artículo 71 de la LFT establece que los trabajadores que presten servicio en día domingo tendrán derecho a una prima adicional de un veinticinco por ciento, por lo menos, sobre el salario de los días ordinarios de trabajo.

En relación con ello, el artículo 93, fracción XIV de la LISR señala que estarán exentos los ingresos que perciban las personas físicas por concepto de prima dominical hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica en donde labore por cada domingo que se trabaje.

---

<sup>17</sup> Barajas Montes de Oca, Santiago, *Panorama del derecho mexicano. Derecho del trabajo*, Editorial McGraw-Hill, México, D.F., 1997, p. 17.

#### **3.1.4. Pago por separación.**

El artículo 46 de la LFT establece que el trabajador o el patrón podrán rescindir en cualquier tiempo la relación de trabajo, por causa justificada, sin incurrir en responsabilidad.

Al respecto, el autor Dionisio J. Kaye señala que “la rescisión es la disolución de las relaciones individuales de trabajo, motivada por un hecho imputable al trabajador o al patrón.”<sup>18</sup>

Por su parte, el artículo 48 de la propia ley laboral establece que el trabajador podrá solicitar ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, a su elección, que se le reinstale en el trabajo que desempeñaba, o que se le indemnice con el importe de tres meses de salario, a razón del que corresponda a la fecha en que se realice el pago.

En relación con ello, el artículo 93, fracción XIII de la LISR establece que están exentos los ingresos percibidos por las personas físicas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, entre otros conceptos, por indemnizaciones, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio.

#### **3.1.5. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.**

Asimismo, el artículo 54 de la LFT establece que en caso de que se actualice la causal de terminación de la relación laboral como consecuencia de la incapacidad física o mental o inhabilidad manifiesta del trabajador, que haga imposible la prestación del trabajo, siempre que la incapacidad provenga de un riesgo no profesional, el trabajador tendrá derecho a que se le pague un mes de salario y doce días por cada año de servicios.

Por su parte, el artículo 487, fracción IV de la LFT, establece que los trabajadores que sufran un riesgo de trabajo tendrán, entre otros, derecho a la indemnización fijada en la propia ley.

---

<sup>18</sup> Kaye, Dionisio J., *Relaciones Individuales y Colectivas del Trabajo*, Themis, Tercera Edición, México, D.F., 2002, p. 350.

En relación con lo anterior, el artículo 93, fracción III de la LISR señala que constituyen ingresos exentos para la persona física que los reciba, los provenientes de las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos ley.

### **3.1.6. Prestaciones distintas del salario, tiempo extraordinario y/o prestación de servicios en días de descanso.**

El artículo 76 de la LFT dispone que los trabajadores que tengan más de un año de servicios disfrutarán de un periodo anual de vacaciones pagadas, mismo que en ningún caso podrá ser inferior a seis días laborales, y que aumentará en dos días laborales, hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicios, y después del cuarto año, el periodo de vacaciones aumentará en dos días por cada cinco de servicios.

Sobre el particular, el autor Humberto A. Podetti señala que “la aplicación de las normas sobre el descanso semanal no debe aparejar una disminución de la remuneración (OIT, Convenio 106, artículo 9), lo que en las leyes de trabajo de América Latina se contempla especialmente, aunque quepa la distinción entre los remunerados mensualmente o por jornal, ya que a los primeros no se les descuenta los días del descanso semanal, mientras que a los segundos se les remunera sólo los días en que trabajan.”<sup>19</sup>

En adición, el artículo 80 de la misma ley laboral establece que los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que les correspondan durante el período de vacaciones.

Por otra parte, el artículo 61 de la multicitada LFT establece que la duración máxima de la jornada laboral será de 8 horas si ésta es diurna, 7 horas si es nocturna y 7 horas y media si es mixta.

Asimismo, el artículo 66 establece que la jornada de trabajo podrá prolongarse por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de 3 horas diarias ni de 3 veces en una semana y que dichas horas se pagarán con un ciento

---

<sup>19</sup> Podetti, Humberto A., *Instituciones de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Estudios Doctrinales Núm. 188, Primera Edición, México, D.F., 1997, p. 438.

por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada, es decir, se pagarán doble en relación con el salario fijado por la duración de la jornada laboral normal.

En el caso de que el tiempo extraordinario exceda de 9 horas a la semana, el artículo 68 de la propia LFT dispone que el patrón se encuentra obligado a pagar al trabajador el tiempo excedente con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada.

Por su parte, el artículo 69 de la LFT establece que por cada 6 días de trabajo, el trabajador disfrutará, por lo menos, de un día de descanso con goce de sueldo.

En adición, el artículo 73 de la LFT señala que los trabajadores no están obligados a prestar servicios en sus días de descanso y que, en su caso, el patrón deberá pagar al trabajador, independientemente del salario que le corresponda por el descanso, un salario doble por el servicio prestado.

En relación con los ingresos por los conceptos antes descritos, el artículo 93, fracción I de la LISR establece que los trabajadores que perciben el salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, estarán exentos del pago del referido impuesto por las prestaciones distintas del salario que perciban, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral y calculadas sobre la base de dicho salario mínimo, así como por las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores.

La referida disposición prevé que, por lo que hace a los demás trabajadores, es decir, aquellos cuyo salario es superior al salario mínimo, se considerarán exentos el cincuenta por ciento de los ingresos que perciban por remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que dicha exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

### 3.1.7. Prestaciones de previsión social.

El artículo 93, fracción VIII de la LISR, establece que estarán exentos los ingresos percibidos por personas físicas con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Al respecto, el artículo 7, quinto párrafo de la propia LISR señala que se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tenga por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de, entre otros, los trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y la de su familia.

El autor Javier Moreno Padilla señala que “la previsión social es un *desiderátum* de todos los individuos, para alcanzar su pleno desarrollo en unión de su familia y ser la solución de su retiro; simultáneamente, el Estado –como representante de la sociedad- se encuentra obligado a ofrecer los medios para que ello se alcance”.<sup>20</sup>

Dada la gran cantidad de conceptos que pudieran encajar en la definición que de previsión social prevé la LISR, efectuaremos un breve análisis de ciertos casos en que los patrones tienen obligación legal de otorgar prestaciones que constituyen previsión social en términos de la definición antes apuntada.

Al respecto, el artículo 283 de la LFT establece que tratándose de trabajadores del campo, los patrones tienen, entre otras obligaciones, brindar servicios de guardería a los hijos de los trabajadores.

Por su parte, el artículo 29, fracción II de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, establece que es obligación de los patrones determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago de las mismas para su

---

<sup>20</sup> Moreno Padilla, Javier, *Tratado del Derecho de la Seguridad Social*, Dofiscal, 1a. Edición, Tomo II, México, D.F., 2009, p. 438.

abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en términos de dicha ley.

Al respecto, el artículo 141 de la Ley Federal de Trabajo establece que las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda son gastos de previsión social de las empresas y se aplicarán en su totalidad a constituir depósitos en favor de los trabajadores.

### **3.2. Comentarios en relación con los ingresos exentos para los trabajadores**

Como es posible apreciar de análisis anteriormente efectuado, existen una gran variedad de pagos que los patrones se encuentran obligados a realizar en favor de sus trabajadores en términos de la legislación laboral y de seguridad social, mismos que constituyen ingresos exentos, parcial o totalmente, para los trabajadores que los perciben.

En este sentido, es posible afirmar que las empresas que efectúan, entre otras, las erogaciones antes descritas, están en presencia de gastos estrictamente indispensables para los fines de su actividad, en términos de lo dispuesto por el artículo 27, fracción I de la LISR, ya que con motivo de las actividades que desarrollan para la consecución de su objeto social, requieren de la contratación de trabajadores que desempeñen labores tendientes a lograr dicha finalidad, lo que implica que se encuentren obligadas legal y contractualmente al pago de las mismas.

De igual forma, podemos válidamente sostener que al reunir dichos gastos el requisito de estricta indispensabilidad antes referido, califican como una deducción estructural en los términos en que ha sido definido dicho concepto por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, aquellas erogaciones que efectúan las empresas a favor de sus trabajadores que derivan de las obligaciones laborales y contractuales a que se encuentran sujetas y que obedecen a las actividades propias de su objeto social, constituyen deducciones de carácter estructural, en la medida en que su disminución de los ingresos acumulables permite conocer de manera real y verdadera su capacidad contributiva, situación que de ninguna manera puede

verse afectada por el tratamiento fiscal que dichos gastos tengan del lado del receptor de los mismos, es decir, de los ingresos percibidos por los trabajadores.

Al respecto, conviene recordar que en relación con este tipo de deducciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que, por regla general, el legislador debe reconocerlas en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes, por lo que cualquier intento de prohibir o limitar las mismas pudiera resultar en la vulneración de los principios tributarios.

## **CAPÍTULO TERCERO: PRINCIPIOS Y DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Una vez analizados los conceptos particulares cuya deducción por parte de los patrones que los pagan es limitada por el artículo 28, fracción XXX de la LISR, surge el cuestionamiento en relación a si resulta constitucionalmente válido limitar a los contribuyentes personas morales la deducción de los pagos que realizan a sus trabajadores de cuyo cumplimiento no pueden escapar con motivo de la obligaciones laborales y de seguridad social que tiene con éstos, por el simple hecho de que las disposiciones fiscales prevean ciertos regímenes parciales o totales de exención para los trabajadores.

Ahora bien, a efecto de conocer si una determinada ley, norma o acto respeta las disposiciones constitucionales y, conforme al denominado bloque de constitucionalidad, las disposiciones contenidas en los Tratados Internacionales de los que nuestro país es parte, en primer término es necesario establecer los principios y derechos humanos que en el ámbito tributario reconocen dichas disposiciones y que se pudieran verse vulnerados.

En este sentido, en el presente Capítulo se analizarán los principios y derechos humanos que pudieran ser vulnerados por el artículo 28, fracción XXX de la LISR, en la medida en que dicha disposición limita la deducción de los pagos realizados por los patrones a favor de sus trabajadores, cuando dichos pagos constituyan ingresos exentos para éstos, aun y cuando deriven de las obligaciones laborales y de seguridad social que el patrón tiene para con sus trabajadores.

### **1.1. Principios Tributarios**

Para Dino Jarach “los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos, sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva”<sup>21</sup>.

Al respecto, señala que “en el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios

---

<sup>21</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3a. ed., Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 313.

constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos”<sup>22</sup>.

En relación con lo anterior, los autores Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, consideran que “los principios constitucionales son elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros –tributo, ingresos crediticios, patrimoniales, Presupuesto-”<sup>23</sup>.

Al respecto, Delgadillo Gutiérrez sostiene que “el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen”, ya que considera que “no es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio”<sup>24</sup>.

A mayor análisis, Flores Zavala señala que “los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos deben sujetarse toda la actividad tributaria del Estado”<sup>25</sup>.

De igual forma, en relación con los principios tributarios, Adolfo Arrijo Vizcaíno ha señalado lo siguiente:

“Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán características de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente

---

<sup>22</sup> *Idem.*

<sup>23</sup> Martín Queralt, Juan *et. al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18a. ed. Editorial Tecnos, Madrid, 2007, p. 108.

<sup>24</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 1995, p. 70.

<sup>25</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 34a. ed., Editorial Porrúa, México, 2004, p.169

Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicado cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra”<sup>26</sup>.

En el caso concreto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los principios tributarios se encuentran contenidos, entre otros, en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, que medularmente establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicha disposición constitucional, se recogen los siguientes principios tributarios: i) legalidad; ii) proporcionalidad; iii) equidad; y iv) destino al gasto público. Incluso, nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia de rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”<sup>27</sup>, ha establecido que para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos, así como que ante la ausencia de alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución Federal.

En los siguientes apartados, abordaremos el estudio y análisis de los tres primeros de los principios antes referidos, pues consideramos que son éstos los que pudieran verse vulnerados por el artículo 28, fracción XXX de la LISR.

#### **1.1.1. Principio de legalidad.**

Como señalamos anteriormente, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por su parte, el artículo 16 de la propia Constitución dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

---

<sup>26</sup> Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20a. ed., Editorial Themis, México, 2008, p. 255.

<sup>27</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Volumen 187-192, Primera Parte, p. 111.

En adición a lo anterior, el diverso artículo 14 constitucional, en su párrafo segundo, establece que nadie puede ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso con anterioridad al hecho.

En este sentido, el principio de legalidad en materia tributaria consiste en la obligación de que toda contribución debe, necesariamente, estar contenida en una ley que defina perfectamente sus elementos, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, la cual deberá reunir los requisitos de debida fundamentación y motivación que exige el artículo 16 Constitucional a todo acto de autoridad.

En relación con el principio tributario que nos ocupa, Sergio F. De la Garza afirma lo siguiente:

“El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, así como que la Ley debe establecer también las exenciones.”<sup>28</sup>

El propio De la Garza señala que “el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, ‘*nullum tributum sine lege*’<sup>29</sup>.”

A mayor abundamiento, Dino Jarach señala que el principio de legalidad “es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo ‘*nullum tributum sine lege*’ refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglo-estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, ‘*no taxation without representation*’<sup>30</sup>.”

---

<sup>28</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 7a. ed., Editorial Porrúa, México, 1976, p. 271.

<sup>29</sup> *Ídem*

<sup>30</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, *op cit.*, p. 314.

Por su parte, Héctor B. Villegas afirma que “el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”, y continúa señalando en referencia a lo que dice García Belsunce, que dicho principio “constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica”<sup>31</sup>.

El fundamento del principio de legalidad se encuentra en “la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares”, en otras palabras, “se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley”<sup>32</sup>.

Ahora bien, respecto de la fundamentación y motivación de los actos de autoridad legislativa, lo que constituye un elemento del principio de legalidad tributaria, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia de rubro: “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA” ha determinado lo siguiente:

“Se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que

---

<sup>31</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7a. ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 223.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 191.

todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.”<sup>33</sup>

Conforme a lo anterior, es posible afirmar que la motivación de una determinada ley debe plasmarse en la Exposición de Motivos de la iniciativa correspondiente, en la que se debe establecer los motivos y razones particulares por los que una determinada situación reclama ser jurídicamente regulada.

En estos términos, cualquier ley en materia tributaria que sea emitida por el Congreso de la Unión, deben necesariamente respetar el principio de legalidad tributaria, entendido éste como la obligación de establecer en el texto de la misma los elementos esenciales de la contribución de que se trate, así como encontrarse debidamente fundada y motivada, es decir, que sea emitida dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere y que se refieran a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, lo cual deberá quedar plasmado en la Exposición de Motivos de la iniciativa respectiva.

#### **1.1.2. Principio de proporcionalidad.**

El principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal puede definirse como:

“La correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”, es decir, “que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.”<sup>34</sup>

Al respecto, los autores Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, citando lo afirmado por Martín Delgado, definen el principio de progresividad como “aquella característica de un sistema tributario según la cual a

---

<sup>33</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Volumen 181-186, Primera Parte, p. 239.

<sup>34</sup> Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, *op cit.*, p. 266, 267.

medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de su riqueza”<sup>35</sup>.

En adición a lo anterior, Narciso Sánchez Gómez sostiene que “la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal”<sup>36</sup>.

Haciendo referencia a lo señalado por Fritz Neumark, Delgadillo Gutiérrez afirma que el principio de proporcionalidad se define como “el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos”<sup>37</sup>.

El autor Horacio Uresti Robledo sostiene que “la proporcionalidad se cumple cuando se atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, y cuando la tasa no sea ruinosa y exorbitante; dicho de otra manera, una ley impositiva será inconstitucional si no atiende la capacidad económica del sujeto y cuando la tasa es exagerada. Por ende, son dos los elementos que debe considerar el legislador”<sup>38</sup>.

Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de criterio de jurisprudencia de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”, determinó que “la proporcionalidad

---

<sup>35</sup> Martín Queralt, Juan *et. al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op cit.*, p. 122.

<sup>36</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 7a. ed., Editorial Porrúa, México, 2007.

<sup>37</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, *op cit.*, p. 72.

<sup>38</sup> Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen Jurídico*, Tercera Edición, Tax Editores, México, D.F., 2011, p. 139.

radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, por lo que 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.”<sup>39</sup>

En relación con lo anterior, es importante precisar que la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate. En el caso de los impuestos directos, como lo es el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Esto es, la proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley conceda a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, las erogaciones (deducciones) que éste tuvo que efectuar para la generación de sus ingresos.

En estos términos, y como lo definió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”, “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.”<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Volumen 199-204, Primera Parte, p. 144.

<sup>40</sup> Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, Mayo de 2013, p. 144.

### **1.1.3. Principio de igualdad y equidad tributaria.**

El principio de equidad tributaria, señala Arrijo Vizcaino, “está constituido por la igualdad”, lo que “significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia”<sup>41</sup>.

En este sentido, el principio de equidad significa “la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente”<sup>42</sup>.

En relación con lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”<sup>43</sup>, señaló que el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder las mismas consecuencias jurídicas, evitando así un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que tampoco se puedan establecer desigualdades.

Por tal motivo, podemos afirmar para que se respete el principio de equidad tributaria, es necesario que la ley otorgue un trato igual a contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos objeto del tributo.

Ahora bien, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”<sup>44</sup>, ha determinado que no toda diferenciación de trato implica una violación a la garantía de equidad tributaria, pues cuando dicho trato diferenciado entre contribuyentes esté

---

<sup>41</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, op cit., p. 269, 270.

<sup>42</sup> *Ídem*.

<sup>43</sup> Tesis P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 43.

soportado en una razón objetiva y válida que así lo convalide y justifique, no se vulnerará la referida garantía.

Es decir, siguiendo a la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, un trato diferenciado entre contribuyentes debe contener un motivo razonable e imparcial, esto es, la garantía de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo convalide y justifique.

Adicionalmente, debe tomarse en consideración que la justificación objetiva del trato discriminatorio no debe ser producto de una interpretación arbitraria, sino por el contrario, debe ser resultado de una razón justa que haya motivado la distinción fiscal entre los contribuyentes.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante las jurisprudencias de rubro: “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”<sup>45</sup> y “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”<sup>46</sup>, que si las causas que justifiquen un trato desigual se plasman en fines extrafiscales, éstos deben ser reflejados en la ley o en los documentos legislativos que le originaron.

Así, en el caso de que exista una distinción de tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al supuesto legal, su justificación debe estar contenida en la ley, en las exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación, con el único fin de generar seguridad jurídica a los eventuales contribuyentes que reciben un trato desigual.

## **1.2. Derechos Humanos**

A manera de preámbulo, es importante señalar que a partir de las reformas constitucionales de 2011, se introdujeron diversas figuras a nuestro

---

<sup>45</sup> Tesis 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

<sup>46</sup> Tesis 1a./J. 28/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 79.

sistema jurídico de una gran relevancia, como lo son la distinción conceptual entre derechos humanos y garantías, el hecho de que las normas constitucionales e internacionales de derechos humanos se encuentren al mismo nivel, la denominada cláusula de interpretación conforme, el bloque de constitucionalidad y el control de convencionalidad, entre otros.

Así, a partir de dichas reformas, la Constitución Federal reconoce que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la misma y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Asimismo, en virtud de las reformas en comento, las autoridades de nuestro país se encuentran obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, debiendo interpretar las normas relativas a los derechos humanos de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

En este sentido, a continuación haremos un estudio y análisis de los derechos humanos que, desde nuestro punto de vista, pudieran verse vulnerados por lo dispuesto en el artículo 28, fracción XXX de la LISR.

#### **1.2.1. Derecho a un Desarrollo Integral.**

La Convención Americana sobre Derechos Humanos firmada en San José Costa Rica en noviembre de 1969, conocida también como “Pacto de San José”, constituye un tratado internacional que ha sido incorporado al derecho mexicano como norma fundamental en términos del artículo 133 Constitucional, al haber sido suscrito por el Estado Mexicano, estableciendo un catálogo de derechos humanos que divide en dos categorías fundamentales: Capítulo II “Derechos Civiles y Políticos” y Capítulo III “Derechos Económicos, Sociales y Culturales”.

Dentro del Capítulo III “Derechos Económicos, Sociales y Culturales” de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se encuentra contenido el artículo 26, el cual establece que los Estados Partes de la Convención tienen el deber de adoptar medidas a nivel interno e internacional para lograr la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y sobre educación, ciencia y

cultura que se contengan en la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

Es decir, el referido artículo 26 establece un compromiso y deber de los Estados Parte de velar por la tutela eficaz de los derechos económicos, sociales y sobre educación, ciencia y cultura protegidos en la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

Ahora bien, la Carta de la Organización de los Estados Americanos establece en su Capítulo VII, el derecho a un desarrollo integral, regulando dicho derecho fundamental en sus artículos 30 a 52, señalando expresamente que el desarrollo integral debe abarcar los campos económico, social, educacional, cultural, científico y tecnológico, en los cuales deben obtenerse las metas que cada país define para lograrlo.

En relación con lo anterior, los artículos 33 y 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, establecen que es responsabilidad de cada país la creación de un orden económico y social justo que permita, distribuyendo equitativamente la riqueza y el ingreso y estableciendo, entre otras metas u objetivos básicos para lograr el desarrollo integral, sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Para la consecución de un orden económico y social justo, el artículo 34, enumera una serie de objetivos básicos que constituyen las metas fundamentales del derecho del desarrollo integral, como lo son el que los Estados aseguren la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como el establecimiento de sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Estimamos conveniente remitirnos a entender qué es la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como qué debemos entender por el establecimiento de sistemas impositivos adecuados y equitativos, a efecto de comprender las metas fundamentales que presupone el derecho fundamental a un desarrollo integral.

#### ***1.2.1.1. Distribución equitativa de la riqueza y del ingreso.***

Al respecto, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, define a la distribución del ingreso como “caudal que se

distribuye entre varios, conforme a lo que a cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho”, así como “Intenta explicar de qué manera se reparte el producto social entre las diferentes clases de la sociedad.”<sup>47</sup>

De lo anterior, podemos afirmar que “distribución del ingreso” constituye la manera en que el Estado reparte el producto social o renta nacional en una sociedad conforme a lo que a cada quien le corresponde (principio equidad) según voluntad, regla o derecho.

En este sentido, por “distribución equitativa de la riqueza y del ingreso” podemos entender, la obligación del Estado de repartir el producto social o renta nacional en una sociedad de manera justa conforme a lo que a cada quien le corresponde (principio equidad) según las normas o el derecho.

#### **1.2.1.2. Sistemas impositivos adecuados y equitativos.**

El Diccionario de la Real Academia Española, define “sistema” como “el conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí.”<sup>48</sup>

Por otra parte, como hemos visto con anterioridad, por equidad en materia impositiva, la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad se traduce en igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

De lo anterior, podemos definir a un “sistema impositivo adecuado y equitativo” como al conjunto de reglas o normas en materia tributaria que establecen un gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

Ahora bien, el artículo 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, establece la obligación de los Estados a efecto de alcanzar un orden social justo acompañado de desarrollo económico, garantizando que todas las personas sin distinción tengan igualdad de oportunidades y seguridad económica.

La Carta de la Organización de los Estados Americanos no establece una definición de lo que se debe de entender por *seguridad económica*, por lo que

---

<sup>47</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, “Diccionario Jurídico Mexicano”, cit. p. 313, 314.

<sup>48</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. <http://lema.rae.es/drae/?val=sistema>, consultado el 3 de mayo de 2015.

estimamos necesario analizar cada uno de sus vocablos a efecto de llegar a su definición y, por ende, desarrollar su intelección y aplicación a nuestro sistema jurídico.

Al respecto, el Diccionario Jurídico Mexicano establece que “*seguridad*” proviene de la palabra *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que, en su sentido más general, significa estar libre de cuidados, es decir, el vocablo “seguridad” implica “certeza de comportamientos en la vida social a efecto de que los miembros de una sociedad respeten los bienes y las vidas ajenas.”<sup>49</sup>

Por su parte, por “economía” se entiende “la administración eficaz y razonable de los bienes; conjunto de bienes y actividades que integran la riqueza de una colectividad o un individuo; contención o adecuada distribución de recursos materiales o expresivos.”<sup>50</sup>

De lo anterior, podemos concluir que por “seguridad económica” debe entenderse la certeza o protección que debe brindar el Estado en que se distribuirá y administrará de manera adecuada, razonable y eficaz los bienes o recursos materiales que integran la riqueza de una colectividad o individuo.

En este sentido, una de las tantas aristas del “derecho al desarrollo integral” lo constituye precisamente el que los contribuyentes gobernados cuenten con la seguridad de que el Estado tomará las medidas necesarias para cerciorarse de que contribuyan conforme a un sistema de normas que los obliguen a contribuir en igualdad de circunstancias frente a los que se encuentran en la misma situación frente a la norma, logrando así una distribución equitativa y justa de la riqueza.

### **2.3. Comentarios respecto de los principios y Derechos Humanos en Materia Tributaria**

En el presente Capítulo hicimos un breve análisis de algunos de los principios y derechos humanos que en materia tributaria establecen nuestro

---

<sup>49</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, *op cit.*, tomo VIII Rep-Z, p. 98, 99.

<sup>50</sup> Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. <http://lema.rae.es/drae/?val=econ%C3%B3mia>, consultado el 4 de mayo de 2015.

sistema jurídico, entendido éste como nuestra Constitución Federal, las leyes que de ella emanan, así como los tratados internacionales suscritos por nuestro país.

Dicho análisis se efectuó con la finalidad de conocer los alcances de los mismos y, por tanto, los límites a que se encuentran sujetos las autoridades de nuestro país, incluyendo el Poder Legislativo, al momento de emitir actos fundados en las disposiciones que reconocen dichos principios y derechos humanos, así como las garantías para su protección.

Así, una vez que conocemos el referido alcance, resulta pertinente analizar si en el caso concreto, el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014, constituye una norma jurídica que respeta los referidos principios y derechos humanos a los que hemos hecho referencia en el presente Capítulo.

## **CAPÍTULO CUARTO: POSIBLES VIOLACIONES DE LA LIMITANTE A LAS DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS MORALES A LOS PRINCIPIOS Y DERECHOS HUMANOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

En el presente Capítulo abordaremos el análisis de lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014, a la luz de los principios y derechos humanos que fueron estudiadas en el Capítulo que antecede, con el propósito de conocer si existen violaciones a las mismas derivado del tratamiento que prevé la referida disposición.

### **1.1. Posibles violaciones a la garantía de legalidad y seguridad jurídica**

Como señalamos anteriormente, respecto de los requisitos de fundamentación y motivación que forman parte de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia de rubro: “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION”<sup>51</sup> ha interpretado que para que un acto de autoridad, de cualquier naturaleza que ésta sea, se encuentre debidamente fundado y motivado, no es suficiente que se señalen las disposiciones aplicables y las razones o circunstancias que se tomaron en cuenta para aplicar las mismas, sino que también es necesario que exista una debida adecuación entre los motivos aducidos y la configuración de éstos en las hipótesis normativas correspondientes.

De igual forma, señalamos que las autoridades legislativas no escapan de los principios de fundamentación y motivación, pues la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia de rubro: “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA”<sup>52</sup> ha reconocido que tratándose de actos legislativos, dicho principio se cumple si el órgano está legitimado constitucionalmente para ello y si requieren relaciones sociales que requieran ser jurídicamente reguladas por el ordenamiento de que se trate.

---

<sup>51</sup> Tesis VI. 2o. J/31, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. IV, Segunda Parte-2, Julio-Diciembre de 1989, p. 622.

<sup>52</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, v. 181-186, Primera Parte, p. 239.

En este sentido, a continuación analizaremos si el artículo 28, fracción XXX de la LISR, respeta la referida garantía de legalidad y seguridad jurídica, en relación con el principio de fundamentación y motivación.

#### **1.1.1. Razones por las que la Exposición de Motivos no justifica válidamente la limitante de la deducción de pagos que constituyan ingresos exentos para los trabajadores.**

Como analizamos en el Apartado 3.2 “Exposición de Motivos de la LISR vigente a partir de 2014” del Capítulo Primero “Aspectos Preliminares”, la razón con base en la cual el legislador pretendió justificar en la Exposición de Motivos la limitación al monto deducible, se refiere al hecho de que al permitirse que el patrón efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, y que dichos conceptos constituyan ingresos exentos para éstos, implica un tratamiento fiscal asimétrico.

Por su parte, en el Apartado I “Principio de Simetría Fiscal” del Capítulo Segundo “Nociones básicas de los conceptos contenidos en la Exposición de Motivos”, abordamos el estudio del principio de simetría fiscal y concluimos que el mismo es un principio que implica un tratamiento armónico entre la acumulación de un ingreso por parte de un determinado sujeto y la deducción del gasto correlativo por su contraparte, es decir, que lo que para un contribuyente es un ingreso acumulable, para el otro sujeto pasivo se debe considerar como una deducción autorizada.

De igual forma, en el referido Capítulo señalamos que en relación al referido principio de simetría fiscal, mediante la tesis de rubro: “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”<sup>53</sup>, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que este es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de

---

<sup>53</sup> Tesis P. LXXVII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, enero de 2011, p. 67.

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.

Asimismo, señalamos que con base en el criterio antes señalado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que no todo tratamiento asimétrico deriva necesariamente en una violación a los principios tributarios.

#### ***1.1.1.1. Principio de simetría fiscal.***

El hecho de que la Exposición de Motivos de referencia se encuentre fundada y motivada en el principio de simetría fiscal, implica que la misma vulnera los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, pues el legislador pretende dar un significado y alcance que no le corresponde al referido principio, pretendiendo con ello justificar el no reconocimiento de una deducción que debiera ser plenamente procedente.

Al respecto, el legislador parte de la incorrecta premisa de que al constituir ingresos exentos para los trabajadores las remuneraciones que su patrón le entrega, se genere un efecto de asimetría fiscal, pues pierde de vista que el hecho de que se haya otorgado a los trabajadores la exención en el pago de impuestos por determinados ingresos como una concesión graciosa por parte del Estado, no puede alegarse una supuesta asimetría que se pretende corregir limitando la deducción de un gasto que claramente resulta indispensable y estructural para el patrón.

En efecto, tan es incorrecta la premisa de la que parte el legislador, que incluso la simetría fiscal que alude se da en el caso de los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, ya que dichos pagos se traducen en un ingreso para estos últimos, encontrándose el patrón en aptitud de deducir dichos gastos, ya que para estar exento primero se tiene que considerar gravado dicho ingreso para el trabajador.

Es decir, si es el propio Poder Legislativo quien en el marco de sus atribuciones exenta del pago del impuesto a los trabajadores, no obstante perciban un ingreso en principio gravable, la asimetría fiscal a que alude la

Exposición de Motivos no se localiza en la deducción que realiza el patrón de un gasto claramente indispensable.

Lo anterior, pues como hemos visto y se reconoce en la propia Exposición de Motivos, la simetría se da entre un ingreso y un gasto, por lo que si el legislador decide eximir a un sector de la población del pago del impuesto sobre la renta correspondiente a dicho ingreso, en este caso a los trabajadores, es precisamente dicha exención la que no le permite percibir el tributo al Estado y, no así, la deducción que efectúe el patrón del gasto en que incurrió.

Con base en lo anterior, la limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX de la LISR carece de elementos válidos que pudieran justificar la afectación que sufren los contribuyentes que tienen el carácter de patrón, en la medida en que se les limitan las deducciones que provengan de las erogaciones que realicen como retribución a sus trabajadores y que constituyan ingresos exentos para éstos, pues se le pretende otorgar una definición y alcance distinto al principio de simetría fiscal, lo que se traduce en una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

#### **1.1.1.2. Derogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

De igual forma, la Exposición de Motivos carece de fundamentación y motivación al pretender justificar la limitante que prevé el artículo 28, fracción XXX de la LISR, afirmando que ésta obedece a la ausencia de un impuesto mínimo de control como consecuencia de la derogación de la LIETU.

Lo anterior, pues un impuesto de control, como sería el impuesto empresarial a tasa única, no es un elemento que tenga alguna relación o que deba considerarse para los efectos de determinar si se respeta o no el principio de simetría fiscal a que alude el legislador en materia del impuesto sobre la renta.

Ello, máxime que mediante la tesis de rubro: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS SUJETOS DEL IMPUESTO RELATIVO, ESTÁN OBLIGADAS A REALIZAR LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 9 DE LEY QUE LO REGULA, DADA LA NATURALEZA COMPLEMENTARIA PERO A LA VEZ

DISTINTA DE ESE TRIBUTO, CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”<sup>54</sup>, los Tribunales Federales han resuelto que existe diferencia entre el objeto de los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta, por lo que el legislador está facultado para no hacer extensivos los beneficios a los contribuyentes de uno de los tributos hacía los otros, pues su intención con el primero es hacer tributar a quienes no estaban pagando el segundo.

Así, al encontrarse fundada y motivada la Exposición de Motivos en la derogación del impuesto empresarial a tasa única, la disposición que nos ocupa transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica, en la medida en que dicha circunstancia no constituye un elemento válido para la limitante que prevé.

#### **1.1.1.3. Gastos derivados de las obligaciones laborales y de seguridad social de los patrones.**

En el Apartado III “Naturaleza de los ingresos exentos a los trabajadores a la luz de la legislación laboral y de seguridad social y su régimen fiscal” del Capítulo Segundo “Nociones básicas de los conceptos contenidos en la Exposición de Motivos”, analizamos como los gastos cuya deducción limita el artículo 28, fracción XXX de la LISR, obedecen a las obligaciones que en materia laboral y de seguridad social tienen los patrones para con sus trabajadores.

En este sentido, la disposición que nos ocupa pasa por alto que existen ciertos gastos estructurales que no pueden evitarse ni suspenderse, pues con ello se incumpliría las obligaciones laborales y de seguridad social que pondrían en riesgo a los patrones, ya que incurrirían en una falta que es reclamable por parte de los trabajadores en términos de las legislaciones laboral y de seguridad social.

Lo anterior, pues como vimos en el Capítulo respectivo, existen diversos tipos de remuneraciones derivadas de la relación laboral que son imperativas por mandato expreso, como lo es el caso de gratificaciones anuales, horas extra, primas vacacionales, pagos por separación y participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, o por estar establecidas contractualmente.

Así, si como vimos los actos de autoridad legislativa únicamente podrán estar debidamente motivados cuando se refieran a relaciones sociales que

---

<sup>54</sup> Tesis IV.2o.A.58 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXV, octubre de 2013, p. 1770.

reclamen ser jurídicamente reguladas, es decir, que una realidad social requiera ser regulada por el sistema jurídico, evitando así expedir o crear actos que dejen a los particulares en estado de inseguridad jurídica, estimamos que la disposición que nos ocupa pretende modificar o incidir en la naturaleza de la realidad social y jurídica imperante de los trabajadores y que se encuentran reguladas por la LFT, lo que a nuestro juicio produce inevitablemente inseguridad jurídica.

Ello, máxime que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la tesis de rubro: “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA”<sup>55</sup> que la autoridad legislativa no goza de facultades omnímodas, por lo que no está facultada para trastornar, variar o desnaturalizar la esencia de la realidad social o de las instituciones jurídicas previstas dentro del propio sistema jurídico.

**1.1.1.4. Ausencia de mecanismos para determinar porcentajes de deducción.**

Como hemos visto, el artículo 28, fracción XXX de la LISR prevé la limitante a la deducción de las erogaciones efectuadas a favor de los trabajadores en un 53%, cuando estas erogaciones constituya ingresos exentos para los trabajadores, así como que el referido porcentaje puede disminuir a un 47% cuando las prestaciones que otorgan los patrones en el ejercicio de que se trate, no disminuya respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Al respecto, cabe recordar que dentro de las exigencias que implica el principio de legalidad tributaria, es que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, con el propósito de que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado mediante la tesis de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE

---

<sup>55</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. CXXXI, p. 175.

GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES”<sup>56</sup> que tratándose de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden.

En este sentido, al no prever el artículo 28, fracción XXX de la LISR un procedimiento que deban llevar a cabo los patrones para determinar si les resulta aplicable el factor de 0.53 para la deducibilidad de los pagos, en sustitución del factor de 0.47 en el supuesto de que las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se traduce en una violación al principio de legalidad y seguridad jurídica.

#### **1.1.1.5. Carencia de justificación de los porcentajes de deducción.**

En el Apartado 3.2 “Exposición de Motivos de la LISR vigente a partir de 2014” del Capítulo Primero “Aspectos Preliminares” efectuamos un análisis de la Exposición de Motivos de la iniciativa que dio origen al artículo 28, fracción XXX de la LISR y advertimos como si bien dicha iniciativa proponía que la deducción de los pagos efectuados por los patrones a favor de sus trabajadores que constituyeran ingresos exentos para éstos sólo procediera hasta el 41% de dichos pagos, ya que dicho porcentaje guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única derogado y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, durante el proceso legislativo dicha iniciativa sufrió diversas modificaciones, aprobándose finalmente un porcentaje de deducción del 47% y del 53% cuando los pagos de referencia en el ejercicio de que se trate, no se disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

En este sentido, la justificación del Ejecutivo Federal, plasmada en la Exposición de Motivos de la iniciativa de referencia, para determinar el porcentaje de las remuneraciones que los patrones pagan a sus trabajadores y que son

---

<sup>56</sup> Tesis 2a. LXII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXIII, agosto de 2013, p. 1325.

ingresos exentos para éstos, no prevalece e incluso es inexistente, con motivo de las modificaciones sufridas a la iniciativa originalmente propuesta.

Así, el hecho de que se hayan determinado porcentajes aleatorios que no obedecen a una causa o motivo particular, genera que la disposición que nos ocupa se encuentre indebidamente fundada y motivada y, por tanto, resulte violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

## **1.2. Posibles violaciones al principio de proporcionalidad tributaria**

En el Apartado 1.1.2. “Principio de Proporcionalidad” del Capítulo Tercero “Principios y Derechos Humanos en el Ámbito Tributario”, analizamos el principio de proporcionalidad tributaria, señalando que éste constituye una salvaguarda para los contribuyentes y, a su vez, un límite para el legislador en el establecimiento de contribuciones, en la medida en que permite a los contribuyentes contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

Al respecto, hicimos referencia en que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”<sup>57</sup>, reconoció 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, por lo que señalamos que el referido principio persigue la finalidad de que las contribuciones se enteren atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente.

De igual forma, advertimos que tratándose de impuestos directos, como es el caso del impuesto sobre la renta, la forma de medir la proporcionalidad y, por ende, la capacidad contributiva, está dada en función de los ingresos que éstos perciben, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

---

<sup>57</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Volumen 199-204, Primera Parte, p. 144.

En este sentido, el hecho de que el artículo 28, fracción XXX de la LISR no permita a los contribuyentes personas morales que tengan el carácter de patrones deducir en su totalidad las erogaciones por concepto de remuneraciones a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en que se dejan de reconocer gastos que son estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos gravados para efectos de dicho impuesto y que, además, inciden de manera negativa en su patrimonio.

Recordemos que la LISR prevé una mecánica para la determinación del resulta fiscal del ejercicio, para lo cual el artículo 9 básicamente establece que la base del impuesto se obtiene mediante la disminución a los ingresos gravables, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, a dicho resultado se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, aplicándosele al resultado obtenido la tasa del impuesto y el resultado que arroje dicha operación consistirá en el impuesto causado.

Como se aprecia de lo anterior, el objeto del impuesto sobre la renta se identifica con una percepción efectiva o “utilidad neta”, lo que implica el reconocimiento de la deducción de los gastos en que se debió incurrió para la generación de los ingresos gravados.

Ahora bien, en el Apartado II “Deducciones en Materia de Impuesto sobre la Renta” del Capítulo Segundo “Nociones básicas de los conceptos contenidos en la Exposición de Motivos”, hicimos referencia a la forma en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha clasificado las deducciones, señalando que las deducciones que se aplican para determinar la percepción efectiva de los ingresos, no son simples concesiones gratuitas, sino que se justifican para efectos de que el Estado pueda preservar la fuente de riqueza e impactar en un sacrificio mínimo y necesario aquellos respecto de los cuales obtiene el ingreso tributario para satisfacer el gasto público.

De igual forma, en el apartado 2.1. “Gastos estrictamente indispensables” del mismo Capítulo, señalamos lo que debe entenderse por un gasto

estrictamente indispensable a la luz de los criterios que al respecto han emitidos nuestros Tribunales y concluimos que dicho carácter se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, que 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 realizar podría tener como consecuencia la suspensión de sus actividades o la disminución de éstas.

En este sentido, el artículo 28, fracción XXX de la LISR resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que no reconoce la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes personas morales que tienen el carácter de patrones, pues pierde de vista que las erogaciones que efectúa son estrictamente indispensables para la consecución de su objeto social, aunado a que derivan de obligaciones laborales y de seguridad social que se encuentran obligados a observar, así como que el hecho de que los ingresos en que se traducen dichas erogaciones se encuentren exentos para los trabajadores que los perciben, en nada afectan el carácter de deducción estructural que guardan dichos gastos.

Incluso, dicha violación se hace más evidente considerando que el hecho de que se limite la deducción de los referidos pagos, incide de manera negativa en el patrimonio de los contribuyentes con el carácter de patrones, pues deberán absorber una carga fiscal que nos les corresponde al desconocérseles los gastos inherentes a su operación y que inciden en su capacidad económica.

Adicionalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en reiteradas ocasiones en relación con la inconstitucionalidad de diversos impuestos que desconocen la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los mismos.

A manera de ejemplo, conviene recordar que a través de las jurisprudencias de rubro: “IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”<sup>58</sup> y CRÉDITO AL SALARIO. EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, POR INCURRIR EN EL MISMO VICIO A QUE SE REFIERE LA TESIS DE JURISPRUDENCIA NÚMERO 11/2003”<sup>59</sup>, al resolver sobre la inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario, nuestro Máximo Tribunal concluyó que al introducirse elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto de crédito al salario que le corresponde a los trabajadores, se desconoce la capacidad contributiva de dichos sujetos pasivos, al considerar que el monto del referido crédito no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciben cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que la LISR prevé para su determinación.

De igual forma, conviene referirnos a jurisprudencia de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003”<sup>60</sup>, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se consideró que resultaba violatorio al principio de proporcionalidad tributaria el hecho de que el artículo 32, fracción XII de la LISR vigente en 2003, limitara la deducción de los gastos de previsión social realizados a favor de trabajadores no sindicalizados atendiendo a elementos ajenos al empleador, como lo es el área geográfica y el carácter de sindicalizados o no de los trabajadores, dejando de reconocerse un gasto necesario e indispensable.

---

<sup>58</sup> Tesis P./J. 11/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 5.

<sup>59</sup> Tesis P./J. 58/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 6.

<sup>60</sup> Tesis P./J. 130/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 6.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal sustentó la jurisprudencia de rubro: “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”<sup>61</sup>, a través de la cual estimó que resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria el hecho de que los artículos 27, fracción I de la LISR en vigor hasta el 31 de enero de 1980 y 25, fracción I de la LISR vigente a partir de 1980, limiten la deducción de las aportaciones obreras al Instituto Mexicano del Seguro Social, pagadas por los patrones, a partir de introducir elementos ajenos, como lo es, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general, en cuyo caso sí serán deducibles, o con salario mayor, supuesto en que no se autoriza dicha deducción.

Aún más, a través de la jurisprudencia de rubro: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD”<sup>62</sup>, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto vigente a partir del 2002, al prohibir la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada por el patrón, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva, aunado a que dicha erogación constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado.

Por su parte, mediante la diversa jurisprudencia de rubro: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS

---

<sup>61</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Volumen 187-192, Primera Parte, p. 109.

<sup>62</sup> Tesis P./J. 19/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 5.

EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DEL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, QUE LIMITAN SU DEDUCCIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2004, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA<sup>63</sup>, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los artículos 32, fracción XXV y Segundo Transitorio, fracción XXV de la LISR que limitan la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas para el ejercicio de 2004, contravienen el principio de proporcionalidad tributaria, al considerar, entre otras cosas, que no puede reducirse dicha deducción tomando en cuenta los ingresos gravados o exentos del trabajador pues la figura de la deducción opera respecto de los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, sin importar si después se gravan o no al convertirse en ingresos para el trabajador, ya que tal circunstancia no depende de aquélla.

Conforme a lo anterior, el hecho de que el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014, introduzca un elemento ajeno para limitar la deducción de las retribuciones que los patrones personas morales realizan en favor de sus trabajadores, como lo es el tratamiento de ingresos exentos que dichos pagos tienen para los trabajadores, se traduce en una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que se deja de atender a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes y a la naturaleza estricta y estructural de dichos gastos.

### **1.3. Posibles violaciones al principio de igualdad y equidad tributaria**

En el Apartado 1.1.3. “Principio de Igualdad y Equidad Tributaria” del Capítulo Tercero “Principios y Derechos Humanos en el Ámbito Tributario”, realizamos un análisis del principio de igualdad y equidad tributarias, consagradas en nuestra Constitución Federal.

---

<sup>63</sup> Tesis 2a./J. 53/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 283.

Al respecto, concluimos que el principio de igualdad consiste en dar un mismo trato a aquéllas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquéllas que lo son jurídicamente.

Por su parte, en relación con el principio de equidad tributaria arribamos a la conclusión de que ésta implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, así como que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

En relación con lo anterior, lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014 transgrede el referido principio de igualdad y equidad tributaria, en la medida en que otorga un tratamiento distinto a contribuyentes que tienen el carácter de patrón y que se ubican en las mismas circunstancias.

Recordemos que la referida disposición establece un porcentaje de deducción de los pagos efectuados por los patrones a favor de sus trabajadores, cuando dichos pagos constituyan ingresos exentos para éstos, del 53% para el caso de las prestaciones otorgadas que no sean disminuidas respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior y del 47% para el caso de la disminución de las mismas.

Como se aprecia del supuesto que prevé el artículo que nos ocupa, respecto de una misma situación jurídica, consistente en patrones que efectúan pagos a sus trabajadores que a su vez son ingresos exentos para éstos, se prevén dos diversas consecuencias, consistentes en que unos podrán deducir hasta el 53% de dichos pagos, mientras que otros únicamente el 47%, situación que resulta violatoria de principio de igualdad y equidad tributarias.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis aislada de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES"<sup>64</sup>, estableció que el principio de equidad tributaria no requiere como presupuesto para su

---

<sup>64</sup> Tesis P. L/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, agosto de 1995, p. 71.

posible transgresión que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, sino que basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes y únicamente por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, para que se dé la posibilidad de inequidad, ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos, necesariamente es un trato diferenciado que viola el principio de equidad.

En este sentido, si como advertimos el artículo 28, fracción XXX de la LISR establece un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, consideramos que ello se traduce en un tratamiento inequitativo, lo que incluso se hace más evidente si se toma en consideración que tanto en el caso de la deducción al 53% como al 47% se trata de gastos estrictamente indispensables para la obtención de ingresos gravados.

Incluso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado mediante la tesis de rubro: “ACTIVO. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”<sup>65</sup> que resulta inconstitucional que se trate de diversa manera a contribuyentes por situaciones ajenas a ellos, como en el caso sería la calidad del perceptor del ingreso.

Conforme a lo anterior, el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 28, fracción XXX de la LISR resulta violatorio del principio de equidad e igualdad tributaria.

#### **1.4. Posibles violaciones al Derecho Humano a un desarrollo integral**

En el Apartado 1.2.1. “Derecho a un Desarrollo Integral” del Capítulo Tercero “Principios y Derechos Humanos en el ámbito tributario”, analizamos el Derecho Humano a un desarrollo integral, mismo que se encuentra previsto en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, en relación con el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

---

<sup>65</sup> Tesis P. XLV/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, agosto de 1995, p. 63.

En relación con dicho Derecho Humano, señalamos que el mismo implica el deber de los Estados Parte de adoptar medidas a nivel interno e internacional para lograr la plena efectividad de los derechos que deriven de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura que contiene la Carta de la Organización de los Estados Americanos, mismas que por su parte establecen la obligación la responsabilidad de los países la creación de un orden económico y social justo que permita, distribuyendo equitativamente la riqueza y el ingreso, sistemas impositivos adecuados y equitativos.

En este sentido, el artículo 28, fracción XXX de la LISR pudiera implicar una transgresión al Derecho Humano a un desarrollo integral, pues al no reconocer dicha disposición la estricta indispensabilidad de los gastos que realizan los patrones en favor de sus trabajadores, así como las obligaciones laborales y de seguridad social de las que derivan dichos pagos, implica que nos encontremos en presencia de en un sistema impositivo inadecuado e inequitativo.

Lo anterior, pues el sistema impositivo que implica la referida disposición, lejos de contribuir y promover el progreso justo del orden económico y social que permita la plena realización de los gobernados, como lo establecen los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de Estados Americanos y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, limita ese crecimiento al imponer cargas tributarias adicionales a los contribuyentes, las cuales no les corresponden.

## Conclusiones

Partiendo de la base que, según lo expresado en la Exposición de Motivos, la limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX de la LISR obedeció a un intento del Ejecutivo Federal de eliminar las asimetrías que resultan perjudiciales para la recaudación, puede válidamente concluirse que la forma en que se atacó dicha situación de ninguna manera resolvió de fondo la problemática advertida.

Efectivamente, si lo que se pretendió con la limitante que nos ocupa fue eliminar la asimetría que prevalecía respecto de los pagos que los patrones personas morales hacían a sus trabajadores que resultaban ingresos exentos para éstos, el Ejecutivo Federal debió proponer y el Congreso de la Unión aprobar la eliminación de las exenciones de que gozan las personas físicas (trabajadores), pues es precisamente ahí donde radica la asimetría que se pretendió corregir.

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la LISR, no sólo persiste la asimetría derivada de las exenciones con que cuentan las personas físicas, sino que la misma se acentuó e incluso se duplicó con la limitante que prevé el artículo 28, fracción XXX de la LISR.

Es decir, lo único que generó la medida introducida en la referida disposición fue generar un doble efecto asimétrico al limitarse, por una parte, la deducción de un gasto y, por otra, exentarse la causación de un impuesto en principio acumulable, cuando el principio de simetría fiscal persigue en todo momento la intención de que un determinado ingreso sea acumulado en su totalidad por parte del sujeto que lo percibe y el gasto correlativo sea deducido en los mismos términos por la contraparte.

Lo anterior, únicamente pone de manifiesto que la presunta intención de eliminar la asimetría que nos ocupa fue únicamente la justificación para la verdadera razón detrás de dicha medida, esto es, mejorar los niveles de recaudación de nuestro país.

Dicha razón resulta totalmente legítima y hasta cierto punto comprensible; lo que resulta incomprensible y fuera de todo contexto lógico y jurídico, es pretender subsanar el costo fiscal que suponen las exenciones de impuestos

otorgadas a las personas físicas, mediante cargas tributarias adicionales a las personas morales.

Tampoco puede afirmarse de manera categórica que la solución a la problemática en cuestión era eliminar o suprimir de tajo las exenciones de que gozan las personas físicas, pues es evidente el efecto político que dicha decisión conllevaría, aunado a la grave afectación económica que generaría a los trabajadores, pero sí puede afirmarse que la ineficacia del Estado mexicano para lograr mayores niveles de recaudación no se logra a través de este tipo de medidas, ya que incluso éstas sólo buscan ocultar una realidad a la vista de todos, esto es, la imposibilidad de nuestras autoridades de fortalecer un Estado de derecho en el que todos los ciudadanos pertenezcan al sector formal de la economía.

Afortunadamente para aquellos contribuyentes que sí pertenecen a dicho sector formal de la economía y a quienes se les pretende endosar la ineficiencia del Estado para recaudar los niveles deseados a partir de incrementarles sus cargas tributarias, el Congreso de la Unión no cuenta con facultades omnímodas o absolutas, sino que sus facultades encuentran sus límites en los principios y Derechos Humanos que reconocen la Constitución Federal y los Tratados Internacionales de los que nuestro país es parte.

Por ello, es que sus decisiones deberán someterse al escrutinio constitucional, el cual estamos seguros que no será nada sencillo superar, dados los múltiples vicios que contiene la estructura de la limitante en cuestión, mismos que de manera muy concreta fueron señalados en los diversos capítulos que componen el presente trabajo.

A la fecha de la conclusión del presente trabajo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha pronunciado en definitiva en cuanto a la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR. Hacemos votos para que este Máximo Tribunal sienta un nuevo precedente en cuanto a los límites de la libertad configurativa con que cuenta el Congreso de la Unión y salvaguarde los derechos de quienes, sin tener responsabilidad e injerencia alguna en la asimetría aducida por el Ejecutivo Federal y mucho menos en los bajos niveles de

recaudación (ya que las personas morales a quienes se dirige la limitante que nos ocupa son los principales contribuyentes del impuesto sobre la renta), se les pretende trasladar la carga tributaria respectiva.

Un precedente de esa naturaleza, vendría a reafirmar el compromiso que ha mostrado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Décima Época, demostrando que el nuevo paradigma que representaron las reformas constitucionales en materia de derechos humanos y de amparo, efectivamente se traducen en la obligación de los juzgadores de analizar e interpretar los asuntos de su competencia de la forma más favorecedora a los derechos humanos.

## Bibliografía

### Obras:

1. Tanzi, V. (2001). *La política tributaria en los países en desarrollo*, Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional.
2. Arrijo Vizcaíno, A. (2008). *Derecho Fiscal* (Vigésima ed.). México, D.F.: Themis.
3. De la Garza, S. F. (1976). *Derecho Financiero Mexicano* (Séptima ed.). México, D.F.: Porrúa.
4. Delgadillo Gutiérrez, L. H. (1995). *Principios de Derecho Tributario*. México, D.F.: Limusa.
5. Flores Zavala, E. (2004). *Finanzas Públicas Mexicanas* (Trigésima Cuarta ed.). México, D.F.: Porrúa.
6. Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Tercera ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
7. Martín Queralt, J. L. (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Décimo Octava ed.). Madrid: Tecnos.
8. Sánchez Gómez, N. (2007). *Derecho Fiscal Mexicano* (Séptima ed.). México, D.F.: Porrúa.
9. Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Séptima ed.). Buenos Aires: Depalma.
10. Calvo Nicolau, E. (2013). *Tratado del Impuesto sobre la Renta* (Versión original de colección por 50 años de aniversario en el ejercicio profesional), México, D.F.: Themis.
11. Barajas Montes de Oca, S. (1997). *Panorama del derecho mexicano. Derecho del trabajo*. México, D.F.: McGraw-Hill.
12. Podetti, H. A. (1997). *Instituciones de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. (Primera ed.). México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Estudios Doctrinales Núm. 188.
13. Moreno Padilla, J. (2009). *Tratado del Derecho de la Seguridad Social*. (Primera ed.), México, D.F., Dofiscal.

14. Kaye, Dionisio J. (2002). *Relaciones Individuales y Colectivas del Trabajo* (Tercera ed.), México, D.F. Themis
15. Uresti Robledo, H. (2011). *Los impuestos en México. Régimen Jurídico*. (Tercera ed.), México, D.F. Tax Editores.

**Material complementario:**

1. Congreso de la Unión. (1917). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México, D.F.
2. Ejecutivo Federal. (2013). *Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*. México, D.F.
3. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1983). *Diccionario Jurídico Mexicano* (Primera ed.). México, D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
4. *Pacto por México*. (2013). México, D.F.
5. Real Academia Española. (11 de Mayo de 2014). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/?val=sistema> y <http://lema.rae.es/drae/?val=econom%C3%ADa>
6. Suprema Corte de Justicia de la Nación. (s.f.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. México, D.F.