

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

POSGRADO DE DERECHO

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**“CONSTITUCIONALIDAD DE LA LIMITANTE A LA
DEUDCIBILIDAD DE PAGOS EXENTOS PARA LOS
TRABAJADORES”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

MAESTRÍA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA:

BRENDA VÁZQUEZ MERINO

DIRECTOR DE TESIS:

MTRO. RAÚL BOLAÑOS VITAL

CIUDAD DE MÉXICO, 2018

AGRADECIMIENTOS

A mis hijos, por ser mi motivación.

A mi mamá, por todo su apoyo incondicional.

A mi papá, por ser mi ejemplo a seguir.

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
I. PLAN DE DESARROLLO NACIONAL	5
II. UNA REFORMA INTEGRAL	9
III. DEDUCCIÓN DE PRESTACIONES PAGADAS A LOS TRABAJADORES: SU IMPUGNACIÓN	18
A. JUECES DE DISTRITO Y SU CONCESIÓN DE AMPARO	19
B. LA SUPREMA CORTE Y SU RESOLUCIÓN	21
1. El artículo 28, fracción XXX, no viola la garantía de proporcionalidad.	21
2. El artículo 28, fracción XXX, no viola la garantía de equidad.	23
3. El artículo 28, fracción XXX, no viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica.	24
4. El artículo 25, fracción X, no viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.	24
5. Los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, no violan la garantía de proporcionalidad.	25
6. Artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2014.	26
IV. ANALISIS DE LA SENTENCIA	27
A. CONCEPTOS GENERALES	27
1. Principio de proporcionalidad tributaria en materia de impuesto sobre la renta	27
2. Objeto del impuesto sobre la renta	29
3. Gastos estrictamente indispensables	30

4. Deducciones estructurales.....	32
5. Deducciones no estructurales	38
B. NATURALEZA DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL	40
C. TEST DE RAZONABILIDAD DE LA LIMITANTE ANALIZADA.....	41
CONCLUSIÓN	53
BIBLIOGRAFÍA.....	56

INTRODUCCIÓN

El tema objeto del presente trabajo, fue centro de un gran porcentaje de demandas de amparo.

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, que 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, el cual entró en vigor el 1 de enero de 2014.

Una de las disposiciones que causó mayor inquietud y controversia entre los contribuyentes y despachos fiscales es la contenida en el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que limitaba el monto de deducción de los pagos efectuados por los patrones, que a su vez resulten en prestaciones exentas para los trabajadores.

Ese precepto establece que no serán deducibles los pagos mencionados, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de los mismos (regla general), y que podría aplicarse el factor del 0.47 al monto de esos pagos cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

El principal argumento de los contribuyentes consistió en que los gastos a que se refiere la presente reforma, revisten la característica de “indispensables y necesarios” para la obtención de los ingresos, siendo erogaciones inevitables que afectan de manera negativa a su capacidad contributiva, razón por la cual no

resulta válido que el legislador establezca restricciones en la deducción de las mismas.

Diversos Juzgados de Distrito en primera instancia, concedieron el amparo al considerar inconstitucional la limitante a la deducción de los pagos efectuados por los patrones, que a su vez resulten en prestaciones exentas para los trabajadores, sin embargo, en sesión de fecha 21 de septiembre del 2016, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 1012/2014, decidió la constitucionalidad del límite mencionado.

El objetivo del presente trabajo es realizar un análisis sobre el pronunciamiento de la Suprema Corte, exponiendo las razones, por las que considero correcto el mismo.

I. PLAN DE DESARROLLO NACIONAL

Con la finalidad de garantizar el desarrollo nacional de manera integral y sustentable, para fortalecer la soberanía de la nación y su régimen democrático, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo, el Constituyente estableció a través del artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, un *Plan Nacional de Desarrollo*.

En este documento de observancia general, se precisan las estrategias, recomendaciones y la base de programas necesarios para dar cumplimiento a los objetivos y metas establecidos en la Administración Pública Federal, sin perjuicio del cumplimiento de las Leyes y otras normativas vigentes que, de manera paralela, regulen procesos relacionados con la elaboración de los procesos derivados de dicho Plan.

Es así que el 17 de mayo de 2013, el Presidente Enrique Peña Nieto presentó el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018¹, en el que convergen propuestas y visiones de la Administración Pública Federal, considerando que la tarea del desarrollo y del crecimiento corresponde a todos los actores, todos los sectores y todas las personas del país.

Dicho Plan expone como Metas Nacionales: un México en Paz, un México incluyente, un México con educación de calidad, un México próspero y un México con responsabilidad global.

¹ Publicado en el DOF el 20 de mayo de 2013, consultable en la página de internet:

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5299465&fecha=20/05/2013

- Un **México en Paz** que garantice el avance de la democracia, la gobernabilidad y la seguridad de su población. Esta meta busca fortalecer las instituciones mediante el diálogo y la construcción de acuerdos con actores políticos y sociales, la formación de ciudadanía y corresponsabilidad social, el respeto y la protección de los derechos humanos, la erradicación de la violencia de género, el combate a la corrupción y el fomento de una mayor rendición de cuentas, todo ello orientado a la consolidación de una democracia plena. Asimismo, esta meta responde a un nivel de inseguridad que atenta contra la tranquilidad de los mexicanos y que, en ocasiones, ha incrementado los costos de producción de las empresas e inhibido la inversión de largo plazo. La prioridad, en términos de seguridad pública, será abatir los delitos que más afectan a la ciudadanía mediante la prevención del delito y la transformación institucional de las fuerzas de seguridad. En este sentido, se busca disminuir los factores de riesgo asociados a la criminalidad, fortalecer el tejido social y las condiciones de vida para inhibir las causas del delito y la violencia, así como construir policías profesionales, un Nuevo Sistema de Justicia Penal y un sistema efectivo de reinserción social de los delincuentes.
- Un **México Incluyente** para garantizar el ejercicio efectivo de los derechos sociales de todos los mexicanos, que vaya más allá del asistencialismo y que conecte el capital humano con las oportunidades que genera la economía en el marco de una nueva productividad social, que disminuya las brechas de desigualdad y que promueva la más amplia participación social en las políticas públicas como factor de cohesión y ciudadanía. La presente Administración pondrá especial énfasis en proveer una red de protección social que garantice el acceso al derecho a la salud a todos los mexicanos y evite que problemas inesperados de salud o movimientos de la economía, sean un factor determinante en su desarrollo. Una seguridad

social incluyente abatirá los incentivos a permanecer en la economía informal y permitirá a los ciudadanos enfocar sus esfuerzos en el desarrollo personal y la construcción de un México más productivo.

- Un **México con Educación de Calidad** para garantizar un desarrollo integral de todos los mexicanos y así contar con un capital humano preparado, que sea fuente de innovación y lleve a todos los estudiantes a su mayor potencial humano. Esta meta busca incrementar la calidad de la educación para que la población tenga las herramientas y escriba su propia historia de éxito. El enfoque, en este sentido, será promover políticas que cierren la brecha entre lo que se enseña en las escuelas y las habilidades que el mundo de hoy demanda desarrollar para un aprendizaje a lo largo de la vida. En la misma línea, se buscará incentivar una mayor y más efectiva inversión en ciencia y tecnología que alimente el desarrollo del capital humano nacional, así como nuestra capacidad para generar productos y servicios con un alto valor agregado.
- Un **México Próspero** que promueva el crecimiento sostenido de la productividad en un clima de estabilidad económica y mediante la generación de igualdad de oportunidades. Lo anterior considerando que una infraestructura adecuada y el acceso a insumos estratégicos fomentan la competencia y permiten mayores flujos de capital y conocimiento hacia individuos y empresas con el mayor potencial para aprovecharlo. Asimismo, esta meta busca proveer condiciones favorables para el desarrollo económico, a través de una regulación que permita una sana competencia entre las empresas y el diseño de una política moderna de fomento económico enfocada a generar innovación y crecimiento en sectores estratégicos.

- Un **México con Responsabilidad Global** que sea una fuerza positiva y propositiva en el mundo, una nación al servicio de las mejores causas de la humanidad. Nuestra actuación global debe incorporar la realidad nacional y las prioridades internas, enmarcadas en las otras cuatro Metas Nacionales, para que éstas sean un agente definitorio de la política exterior. Aspiramos a que nuestra nación fortalezca su voz y su presencia en la comunidad internacional, recobrando el liderazgo en beneficio de las grandes causas globales. Reafirmaremos nuestro compromiso con el libre comercio, la movilidad de capitales, la integración productiva, la movilidad segura de las personas y la atracción de talento e inversión al país. Ante los desafíos que enfrentamos tenemos la responsabilidad de trazar una ruta acorde con las nuevas realidades globales².

Ahora bien, por lo que respecta a la meta de “*México Prospero*”, el Presidente de la República, sostuvo que debe promoverse el crecimiento de la productividad en **un clima de estabilidad económica** y mediante la generación de igualdad de oportunidades, considerando que una infraestructura adecuada y el acceso a insumos estratégicos fomentan la competencia y permiten mayores flujos de capital y crecimiento hacia los individuos y empresas con el mayor potencial para aprovecharlo.

Así, una de las herramientas para consolidar dicha estabilidad, es la política hacendaria, la cual será robustecida para potenciar su contribución al desarrollo nacional, entre otras medidas, se propone promover el uso eficiente de los recursos productivos de la economía, particularmente el acceso a financiamiento, la productividad en el empleo y el desarrollo sustentable.

Por lo que, con el fin de alcanzar las Metas Nacionales, el Presidente de la Republica a través del Plan de Desarrollo Nacional describe objetivos, estrategias y líneas de acción que lleven a México a su máximo potencial, tales como lo son:

² Idem

- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal.
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.
- Simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y facilitar la incorporación de un mayor número de contribuyentes al padrón fiscal.

II. UNA REFORMA INTEGRAL

En muchas ocasiones, la complejidad del sistema fiscal en México resulta perjudicial para los ciudadanos, provocando que los mismos destinen mayores recursos humanos y financieros al cumplimiento de sus obligaciones fiscales a diferencia de otros sistemas tributarios.

Esto provoca que, a nivel mundial el impacto en la recaudación de la economía mexicana, sea muy baja y altamente dependiente de los recursos petroleros con sólo el 16% de recaudación respecto del Producto Interno Bruto (PIB), y si se excluyen los ingresos petroleros la recaudación representaría sólo el 10% del PIB, mientras que en América Latina y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el nivel promedio de recaudación es el 16 y 25%, respectivamente³.

Es por ello que, reconociendo que uno de los principios que debe prevalecer en todo diseño impositivo es la simplicidad y el menor costo administrativo

³ Velderrain Sáenz, José Manuel, "Reforma Hacendaria 2014", Puntos Finos No. 219, Octubre 2013, pp. 30-39.

relacionado con el pago de los impuestos, es conveniente continuar con el mejoramiento de los instrumentos tributarios, y así otorgar mayor certidumbre jurídica minimizando las distorsiones fiscales existentes.

Conforme a lo anterior, y en aras de fortalecer los ingresos del sector público para hacer frente a las necesidades de gasto del país, el Presidente de la Republica en fecha 8 de septiembre de 2013, presentó una iniciativa de reforma en la que se plantearon una serie de propuestas y modificaciones a la arquitectura vigente de los impuestos directos, conformada por tres diferentes gravámenes: Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) e Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).

Se propuso la eliminación tanto del IETU como del IDE, de manera que sólo permanezca como impuesto al ingreso, el ISR. Adicionalmente, se proponía realizar una serie de modificaciones al ISR, las cuales además de simplificar su diseño y estructura, contribuirían a **recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base.**

Cabe resaltar que, ante la eliminación del IETU y del IDE, los cuales actúan como impuestos mínimos y de control del ISR, se consideró necesario modificar la estructura de este último impuesto, a fin de que no se debilite su recaudación; por ello, se propuso recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal y establecer la aplicación de un esquema general.

Las principales características del nuevo ordenamiento, propuesto por el Ejecutivo Federal, se detallan en los siguientes términos:

“• Simetría fiscal.

Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

La simetría fiscal protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, toda vez que en la medida en que no existan desviaciones de la misma, se evita la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso. Conforme a lo anterior, se plantean diversas propuestas para restablecer este principio en la estructura del ISR.

Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos no se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso

para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros.”

De lo anterior se advierte que, con el objetivo de “evitar que se vulnere el principio de simetría tributaria”, permitiendo que las empresas deduzcan el gasto efectuado en conceptos como el de previsión social, y que a la vez se exente al trabajador que recibe el ingreso, el gobierno propuso inicialmente limitar al 41% la deducción que las empresas puedan efectuar de ciertas remuneraciones que otorgan a los empleados.

Dentro de los conceptos mencionados, bajo dicha limitante están la previsión social, cajas y 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.

Las manifestaciones expresadas por el Ejecutivo Federal para modificar el diseño normativo del ISR, en fecha 17 de octubre de 2013, fueron analizadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, quien al emitir el dictamen respectivo, señaló lo siguiente:

“CUARTA. Esta Dictaminadora no considera adecuado eliminar la

deducción de las aportaciones que realizan las empresas para la creación o incremento de las reservas destinadas a fondos de pensiones o jubilaciones, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, así como de primas de antigüedad en los términos de la misma Ley, toda vez que **su finalidad es la de promover el ahorro** para que el trabajador pueda retirarse de la vida laboral, para ello, resulta necesario promover este tipo de fondos para que la empresa cuente con suficientes fondos que puedan sufragar los gastos que se generan una vez que el trabajador decida retirarse de la vida laboral.

En razón de lo anterior, no se considera adecuado que las aportaciones que realicen las empresas a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a aquéllas que son obligatorias por ley, deban sujetarse a la estructura normal del impuesto, es decir, que dichas aportaciones deban deducirse en el momento en que la empresa realice una erogación real a favor de sus trabajadores, es decir, cuando se perciba el ingreso, lo que esta Dictaminadora no considera correcto, ya que como se indicó desincentivaría que los patrones efectuaran las aportaciones citadas en perjuicio de los trabajadores.

...

“DÉCIMA. Esta Comisión coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer que **únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Además, con esta medida se recupera la base gravable del ISR.**

Lo anterior, considerando los efectos particularmente perjudiciales para la recaudación ante la propuesta de desaparición de los

impuestos mínimos y de control que se presentan. Por lo que se estima adecuada la propuesta de acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR”.

(...)

SEXAGÉSIMA PRIMERA. La que Dictamina coincide con el Ejecutivo Federal en que la interacción de los componentes del sistema renta representa un alto grado de complejidad para el adecuado cumplimiento de los contribuyentes, así como para el control y vigilancia por parte de la autoridad fiscal.

La integración de las bases gravables del ISR de las empresas y del IETU requiere que las empresas mantengan dos sistemas de registro paralelos para el cumplimiento de sus obligaciones. En materia del IDE, aun cuando es totalmente recuperable, llega a incidir en el costo financiero de las empresas cumplidas, que por sus características realizan un importante volumen de operaciones en efectivo. Así, esta dictaminadora estima que la complejidad del régimen complica la tarea de fiscalización de las autoridades.

En este sentido, se considera adecuado avanzar en la simplificación del sistema impositivo y reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que se está de acuerdo con el Ejecutivo Federal en eliminar tanto el IETU como el IDE.

(...)

Por su parte, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, en fecha 28 de octubre de 2013, elaboraron el dictamen correspondiente, sin formular consideración alguna referida al **límite establecido tratándose de ingresos exentos, limitando su dictamen a manifestar su coincidencia plena de los argumentos señalados**, tal como se aprecia de la siguiente transcripción:

“TERCERA. Estas Comisiones Unidas coinciden con la Colegisladora en que las aportaciones que realicen las empresas a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a aquéllas que son obligatorias por ley, no deban sujetarse a la estructura normal del impuesto, es decir, que dichas aportaciones deban deducirse en el momento en que la empresa realice una erogación real a favor de sus trabajadores, es decir, cuando se perciba el ingreso, ya que desincentivaría que los patronos efectuaran las aportaciones citadas en perjuicio de los trabajadores.

En razón de lo anterior, la finalidad de la deducibilidad de dichas aportaciones se destina a que el trabajador pueda retirarse de la vida laboral; por ello, resulta necesario promover esta deducción para que la empresa cuente los recursos que puedan sufragar los gastos que se generan una vez que el trabajador decida retirarse de la vida laborar.

...

NOVENA. Estas Comisiones Unidas están de acuerdo en establecer que únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 47% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial; además, con esta medida se recupera la base gravable del ISR”.

(...)

Estas Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Segunda, estiman conveniente la abrogación de la Ley del IETU, así como la Ley del IDE, para disminuir la complejidad en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, toda vez que la interacción del IETU y el ISR, obligan al contribuyente a llevar dos registros contables, aumentando con esto su carga operativa.”

Derivado de las transcripciones previamente efectuadas, ha quedado advertido que con la eliminación de los impuestos mínimos y de control existentes en el sistema de Renta, se buscó mantener el nivel de recaudación, con el fin de obtener recursos que sirvieran para el desarrollo nacional mediante el gasto público.

Por lo que, se estableció un tope máximo de las deducciones, guardando una relación entre la tasa del IETU (derogada) y la tasa del ISR, con el fin—además—de recuperar la base gravable de Impuesto sobre la Renta y reducir la asimetría fiscal.

Esto es, el límite a la deducción de las erogaciones efectuadas por el patrón en favor de los trabajadores que se consideren ingresos exentos para éstos, fueron establecidos primordialmente para perseguir las siguientes finalidades:

- a. **Mejoramiento de la simetría fiscal.** Dentro de la política tributaria debe existir un equilibrio entre ingresos y gastos, que se traduce en que si una persona fiscal o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que realiza el pago que genera el reconocimiento del ingreso, le debe corresponder una deducción⁴.
- b. **Aumentar la recaudación.** A través de la ampliación de la base y evitando su debilitamiento, por la ausencia de los impuestos mínimos y de control.

⁴ **Tesis P. LXXVII/2010**, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, p. 67.

c. Combatir la evasión y elusión fiscal⁵. Representa un reto importante para las economías en desarrollo, toda vez que es un fenómeno que ha venido evolucionando durante los últimos años, incorporando aspectos como la colaboración entre contribuyentes para evadir impuestos, presencia de corrupción administrativa, entre otras, cuya consecuencia inmediata es la afectación de las finanzas públicas.

⁵ Al respecto es conveniente traer a colación, el estudio realizado por la Universidad de las Américas Puebla y el Servicio de Administración Pública, referido a la *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta*, resaltándose lo siguiente: *“En cuanto a la estimación de la evasión del ISR en personas morales, la tasa de evasión presenta dos momentos: entre 2004 y 2007 la evasión tiene un decrecimiento pronunciado al pasar de 2.04% a 1.10% del PIB. En segundo lugar, la crisis financiera de 2008, afecta este rubro significativamente y para 2008 la evasión con respecto del PIB aumenta 1.31% y llega a su más alto nivel en 2009 con 1.79% del PIB. A partir de éste ejercicio se presenta una tendencia decreciente que toma mayor fuerza después de un año de la entrada en vigor de la reforma, es decir, para 2015 la evasión en porcentaje del PIB representó 1.09% Por lo que respecta a la evasión en ISR por sueldos y salarios en el periodo 2004 al 2015, se puede observar que, durante estos doce años, presenta una tendencia a la baja con respecto al PIB, ya que la tasa de evasión de ISR por este concepto pasó del 1.00% en el año 2004 a representar el 0.50% del PIB para 2015. Esta disminución en la evasión por este concepto puede explicarse debido a la mejora en la administración derivado de las reformas llevadas a cabo en nuestro país (entre ellas la fiscal), lo que ha permitido mejorar la eficiencia en la recaudación, inhibiendo las prácticas evasoras en este rubro.”* San Martín Reyna, Juan Manuel *et al.*, *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta*, Cholula, Puebla, Universidad de las Américas Puebla (UDLAP), 2016, pp. 35-37

Con base en las consideraciones (legislativas) previamente expuestas, se dio origen al contenido del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2014, misma que se transcribe a continuación:

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

...

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

III. DEDUCCIÓN DE PRESTACIONES PAGADAS A LOS TRABAJADORES: SU IMPUGNACIÓN

Con motivo de la Reforma Hacendaria en 2014, diversas empresas interpusieron juicio de amparo ante los Jueces de Distrito en Materia Administrativa de toda la República, en contra de los actos siguientes:

- La aprobación, expedición y promulgación del “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”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

- Específicamente, los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

A. JUECES DE DISTRITO Y SU CONCESIÓN DE AMPARO

El Juez de Distrito concedió el amparo solicitado, en virtud de los siguientes argumentos:

- Los gastos analizados, sea que se realicen por mandato legal o por concepto de previsión social, son estrictamente indispensables y, por tanto, también deben ser reconocidos como una deducción estructural, por lo que deben ser tomados en consideración para determinar la base gravable. Tal característica no es impedimento para que el legislador restrinja su deducibilidad, pues tal restricción puede obedecer a finalidades sociales, económicas o extrafiscales, las que en su caso deben estar justificadas razonablemente por tener trascendencia en la determinación del gravamen.
- La medida establecida por el legislador para conseguir las finalidades señaladas, es adecuada e idónea, ya que al limitar la deducción de los gastos respectivos, se recupera el potencial recaudatorio del Impuesto sobre la Renta al ampliarse la base tributaria y se elimina la asimetría fiscal.
- Sin embargo, **la medida resulta desproporcional**, porque a través de ella se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes.
- La medida es excesiva para la consecución de los fines extrafiscales pretendidos, en virtud de que un objetivo de política tributaria no debe

lograrse a costa de suprimir o nulificar derechos fundamentales de los contribuyentes.

- Además, la limitante tiene como consecuencia que se desincentive el otorgamiento de prestaciones de previsión social, pues los empleadores dejarían de realizar dichos pagos, no obstante que conllevan el mejoramiento en la calidad de vida de los trabajadores y sus familias.
- La limitación de la deducibilidad de las erogaciones estrictamente indispensables viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque el legislador hace depender dicha limitación de que los gastos respectivos, a su vez, sean ingresos exentos para los trabajadores, lo cual no es un factor que deba tomarse en cuenta para advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, propiciando que la tasa sea aplicada sobre una base imponible ampliada (al no permitirse la deducibilidad del 100%), lo que atenta contra la referida capacidad de dichos sujetos pasivos, porque al no poder deducir en su totalidad los gastos respectivos, el pago del impuesto no se encontrará en proporción a esa capacidad, pues dependerá de una situación externa, consistente en que se trate de ingresos exentos para los trabajadores.

En contra de la sentencia anterior, la Cámara de Senadores y el Presidente de la República, interpusieron recurso de revisión; mismo que por Acuerdo General 6/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el Juez del conocimiento ordenó la remisión de los escritos de expresión de agravios, la copia correspondiente al Ministerio Público y el original del expediente directamente a este Alto Tribunal.

Una vez agotadas las debidas etapas procesales, mediante sesión de fecha veintiuno de septiembre de dos mil seis, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió ejecutoria en el sentido de:

PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

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

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

B. LA SUPREMA CORTE Y SU RESOLUCIÓN

En esencia, la Segunda Sala resolvió lo siguiente:

1. El artículo 28, fracción XXX, no viola la garantía de proporcionalidad.

- La limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la LISR, es constitucional, ya que el legislador no está impedido para imponer restricciones a las deducciones, siempre y cuando tales limitantes se encuentren justificadas de manera objetiva y razonable.
- En ese sentido, de conformidad con la exposición de motivos, el limite a la deducción se estableció para conseguir las siguientes finalidades:

- a) Mejorar la simetría fiscal;
- b) Aumentar la recaudación; y,
- c) Combatir la evasión y elusión fiscal.

- Para el análisis de estas razones de política fiscal, se debe partir de una finalidad objetiva y razonable:

a) Mejorar la simetría fiscal: Sí constituye un postulado objetivo que justifica el establecimiento de límites en la deducción de gastos indirectos y, además, es una medida razonable, pues la intención de corregir la asimetría no afecta la capacidad contributiva del contribuyente.

b) Aumentar la recaudación: La finalidad objetiva sí existe en la propia facultad de recaudar para la obtención de recursos públicos.

c) Combatir la evasión y elusión fiscal: La medida es objetiva, para evitar prácticas elusivas y generen la erosión de la base del impuesto.

- Adicionalmente, la medida es razonable y admisible, pues el fin que persigue se encuentra dentro de las previsiones de la Constitución, ya que permite al Estado allegarse de recursos para satisfacer el presupuesto; además, de contar con ingresos para financiar proyectos de importancia nacional, como el seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores, entre otros programas de asistencia social.

- La medida es idónea para conseguir sus fines toda vez que, al permitir el artículo reclamado una deducción parcial, no se aminora la base del ISR desmedidamente y, cuando se aplica la tasa, el Estado recibirá contribuciones más elevadas, máxime que la intensidad del escrutinio constitucional sobre esta medida no es estricta, sino laxa, por lo que es suficiente que se persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, a través de la limitante a la deducción.
- Asimismo, la medida también es proporcional, ya que sólo restringe de manera parcial—el 47% ó 53%--del derecho a deducir los gastos estrictamente indispensables, sin tornar ruinoso el ISR.
- Existe una razón adicional que ayuda a sostener el carácter proporcional de la medida, ya que el remanente que no pudo ser deducible en el ISR, puede disminuirse de los ingresos para el cálculo de la base de la PTU.

2. El artículo 28, fracción XXX, no viola la garantía de equidad.

- El argumento que hizo valer la quejosa, en el sentido de la existencia de un trato diferenciado e injustificado, ya que aquellas erogaciones que realicen dos patrones a sus trabajadores por cantidades iguales, tendrán montos deducibles diferentes, en la medida que uno de ellos aplicará el factor de 0.53 y el otro, aplicará el factor del 0.47, es inatendible el argumento, pues se hace depender de una comparación para demostrar un trato inequitativo, no entre contribuyentes sino entre gastos de los propios contribuyentes.

3. El artículo 28, fracción XXX, no viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

- No se viola el principio de reserva de ley, ya que la norma reclamada establece todos los parámetros para determinar la base gravable del tributo, lo cual resulta suficiente para considerar que se cumplen con las exigencias de los principios de legalidad y seguridad jurídica.
- La norma reclamada contiene las bases del procedimiento a seguir, para que los contribuyentes determinen si hubo o no una disminución en la magnitud de las prestaciones laborales, sin importar que no se establezca de manera expresa.
- La regla miscelánea no viola ambos principios, ya que fue emitida por el Jefe del SAT en el ejercicio de sus facultades; además, dicha regla sólo precisa la forma en que el contribuyente determinará si hubo o no una disminución en la magnitud de las prestaciones, así como el desarrollo técnico operativo del 28, fracción XXX, de la LISR.

4. El artículo 25, fracción X, no viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

- El artículo sí permite la deducibilidad de las aportaciones complementarias a las establecidas en la Ley de Seguro Social (LSS) y sólo las limita a un porcentaje determinado, lo cual no resulta inconstitucional.
- Si bien estas aportaciones son erogaciones realizadas por el patrón con el fin de asegurar recursos para cumplir con las obligaciones

relativas a las enfermedades y accidentes profesionales, invalidez, vida y a la cesantía en edad avanzada y vejez, su constitución resulta complementaria a lo exigido por la LSS, pues es el IMSS el sujeto obligado a constituir estas reservas con las cuotas pagadas.

- Los montos que se erogan por concepto de seguridad social a los que se refiere el artículo reclamado son distintos a los gastos que se efectúan por concepto de previsión social de carácter exento, que refiere el diverso artículo 28, fracción XXX, de la LISR.
- Los montos que se erogan por este concepto no son deducciones estructurales –directas- ya que no se trata de gastos que necesaria e inevitablemente, deben realizarse conforme a lo dispuesto por la propia ley ni representan, en sí mismos, la disposición de una parte del patrimonio del contribuyente, al ser una erogación voluntaria, por lo que el legislador puede imponer límites a este tipo de deducciones.
- Los conceptos de seguros complementarios y primas de antigüedad, tampoco pueden ser consideradas como deducciones estructurales (directas o indirectas), pues no son aspectos que se relacionen ni si quiera de manera indirecta, con la generación del ingreso gravado, pues si bien previenen necesidades de carácter contingente y futuro, lo cierto es que no tienen como efecto el incrementar la productividad de los trabajadores y, en consecuencia, el ingreso de las empresas, por lo que resulta constitucional los límites impuestos por el legislador.

5. Los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, no violan la garantía de proporcionalidad.

- Toda vez que estas erogaciones efectuadas por los patrones, no se consideran deducciones estructurales, ya que su naturaleza es de una contribución por lo que el legislador puede, válidamente, limitarlas.
- En su caso, la deducción de estos gastos, debe considerarse como un beneficio y, por lo tanto, su reconocimiento tendría como objetivo finalidades de naturaleza fiscal o extrafiscal, estando, entonces, dentro de la libre configuración legislativa.

6. Artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2014.

Al respecto la SCJN determinó la inconstitucionalidad del artículo 39, último párrafo de la LISR vigente, al aplicar las jurisprudencias temáticas 1a./J. 126/2006 y 1a./J. 127/2006⁶, en las que resolvió declarar la inconstitucionalidad del artículo 45-F, según párrafo de la LISR abrogada (de contenido idéntico al impugnado), relativo al sistema de deducción de costo de lo vendido, al considerar que:

- Se estima violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, en la porción normativa que establece que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, en virtud de que no se reconocen los efectos inflacionarios, por lo que no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

⁶ **Tesis: 1a./J. 126/2007.**, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, p. 304.

Tesis: 1a./J. 127/2007., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, p. 298.

IV. ANALISIS DE LA SENTENCIA

Previo a exponer mi punto de vista, conviene destacar la *ratio legis* implícita en el contenido de los artículos analizados en la sentencia.

En la iniciativa de ley presentada por el Presidente Enrique Peña Nieto, se destacó la urgencia de modificar el esquema de deducciones dentro de la LISR, en virtud de que hasta antes de la reforma se permitía al patrón contribuyente deducir el 100% de conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos no se encuentren gravados a nivel del trabajador.

Esto se consideró perjudicial para la recaudación, ante la propuesta de desaparición del IDE y IETU. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propuso acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR, en razón de ello, se determinó **limitar**, más no eliminar, esa deducción.

Ahora bien, en primer lugar y, a efecto de poder analizar si una limitación en deducciones respeta los principios de justicia fiscal resulta importante pronunciarnos sobre el concepto “deducciones” para efectos del ISR y, en especial, aquéllas que han sido catalogadas como estructurales.

A. CONCEPTOS GENERALES

1. Principio de proporcionalidad tributaria en materia de impuesto sobre la renta

El artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esto implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria, contribuyan a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades.

En consecuencia, las leyes tributarias deben por mandato constitucional, atender a la capacidad contributiva de los causantes, a fin de que cada uno de ellos tribute cualitativamente en función de dicha capacidad.

Al respecto, conviene traer a colación lo señalado por el Doctor Israel Santos Flores, al señalar el alcance del concepto *capacidad contributiva*⁷:

“La capacidad contributiva se entiende como una aptitud real de pago de contribuciones, que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza, en función de la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de

⁷Ferrer Macgregor, Eduardo (coord.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional Tomo I*, locución *Derechos humanos de los contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 692, 2014, México, pp. 560-561.

quienes por sus circunstancias se ven imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma proporción”

2. Objeto del impuesto sobre la renta

En primer término conviene señalar lo previsto en el artículo 1°, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan...”*

El indicador de la capacidad contributiva, lo constituye la obtención de ingresos que representan un incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

Por lo tanto, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta se tomarán en cuenta todos los ingresos de cualquier naturaleza, sin importar su origen, siendo la única condición necesaria que constituyan precisamente ingresos que obtengan derivado de las actividades que realiza, que incrementen el patrimonio del contribuyente.

Ahora bien, si bien el objeto del ISR lo constituyen los ingresos percibidos, el impuesto se determina considerando como base la utilidad fiscal, es decir, el ingreso debe ser atemperado con conceptos de se traduzcan en una merma al patrimonio, es decir, con las deducciones.

En ese sentido, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una utilidad,

trayendo como consecuencia que los contribuyentes efectúen el entero del impuesto atendiendo a su verdadera capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, es importante señalar que no todos los conceptos que impacten negativamente, el legislador tiene que reconocerlos como deducibles, sino sólo aquellos que impliquen salvaguardar la capacidad contributiva del causante.

3. Gastos estrictamente indispensables

La mecánica prevista en la LISR, para el cálculo del impuesto respectivo, reconoce la necesidad de que el gravamen atienda no al ingreso bruto, sino a la utilidad o ganancia que se obtiene de restarle a los ingresos las deducciones estrictamente necesarias correspondientes y que son las encaminadas a producir el ingreso.

Ahora bien, resulta necesario tomar en cuenta para determinar qué conceptos son deducibles de los que no lo pueden ser, una distinción básica que está vinculada con el tipo de erogaciones que puede efectuar una empresa:

- Por una parte, tenemos las erogaciones necesarias o indispensables para la generación del ingreso y realizadas, justamente, con dicha finalidad como propósito; y,
- Aquellas erogaciones que se efectúan sin una vinculación causal con los fines de la empresa y que, eventualmente, pueden dar lugar a una deducción pero, en este caso, su reconocimiento no es obligatorio para el Legislador, sino potestativo.

Así, para la obtención del ingreso –gravado- el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la

consecución de su objeto social y del ingreso (adquisición de materia prima, el pago de salarios a trabajadores, etc.) y este tipo de gastos que deben realizarse, se consideran como necesarios.

En estos gastos necesarios, el Legislador debe valorar la erogación de los mismos y, en principio, reconocer su deducibilidad como concepto pues se trata de gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención del ingreso se pondría en riesgo.

Por otra parte, están los gastos que el contribuyente puede realizar o no – contingentes- y que no son necesarios para la obtención del ingreso sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada con la obtención de recursos económicos. En este tipo de gastos, el Legislador puede o no considerarlos como deducibles, pues su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

Ahora bien, para que un gasto sea estrictamente indispensable y, en consecuencia, en principio, deducible, debemos atender a los siguientes elementos:

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

Así, podemos concluir que los gastos estrictamente indispensables son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.⁸

4. Deducciones estructurales

Un gasto será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, si es común en la industria, o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

Las deducciones que se han identificado como “estructurales” son institutos sustractivos que, operando desde el interior del tributo, contribuyen a la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base imponible, del tipo de gravamen o de la cuota tributaria. Pueden afectar a la riqueza o al sujeto gravado, con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a la aptitud de contribuir para sufragar los gastos públicos, o a la propia condición del sujeto y, por otro lado, no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales con carácter secundario.⁹

Por su parte, para el *Maestro Carlos Orozco-Felguerez Loya*, las deducciones estructurales “*surgen de la mecánica para determinar el impuesto o de las exigencias constitucionales como cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad y la capacidad contributiva del gobernado, considerando la práctica y experiencia mercantil bajo el principio de la razón del negocio, esto es,*

⁸ Versión pública de la ejecutoria de la **Contradicción de Tesis 41/2005-PL**, resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el ocho de junio de dos mil seis, páginas 84 a 95.

⁹ Idem, pp. 29.

que las erogaciones estén vinculadas a los ingresos que pudiesen generar, por lo que las erogaciones en que se incurre son debido al fin que se busca...”¹⁰.

De esta manera, las deducciones estructurales, son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, sin que ello implique que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, debiendo precisarse que dicha decisión del legislador se encuentra sujeta a un juicio de razonabilidad.

Al respecto, resulta importante señalar que el Pleno de la SCJN estableció al resolver la contradicción de tesis 41/2015, que tratándose de deducciones estructurales para obtener el ingreso, su reconocimiento constituye una exigencia para asegurar que el sujeto contribuya conforme a su verdadera capacidad contributiva, sin que ello implique que no se puedan establecer modalidades, requisitos o bien, restricciones a dichas deducciones.

En efecto, en los considerandos de la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 41/2005-PL, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresamente consideró lo siguiente:

(...)

En este caso, como se anticipaba, el reconocimiento conceptual de la deducción desde luego puede ir acompañado del establecimiento de modalidades, requisitos, o bien, inclusive, de restricciones, supuestos éstos que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales. Sin embargo, las referidas medidas legislativas

¹⁰ Orozco-Felgueres Loya, Carlos, *El Ámbito de las Deducciones Fiscales, Gastos, Inversiones y Costo de lo Vendido*, Thomson Reuters, Tercera Edición, Mayo 2017, p. 95.

deben ser justificadas razonablemente, en atención a que su configuración normativa tiene una trascendencia en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad de los causantes para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

(...)

a. Dichas erogaciones deben ser reconocidas por el legislador como deducciones en materia del impuesto sobre la renta de manera conceptual, lo cual **de ninguna manera implica que el creador de la norma no pueda establecer modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones para la autorización concreta de la deducción;**

(...)

Deberá determinarse el tipo de erogación que constituyen las prestaciones de previsión social, es decir, si se trata de gastos necesarios e indispensables, o bien, si no revisten tal característica

(...)

Una vez realizado lo anterior —y solo en caso de que dichas erogaciones se identifiquen con gastos necesarios e indispensables—, corresponderá la implementación de dicho juicio de razonabilidad, a fin de determinar si los requisitos y modalidades establecidos obedecen a una finalidad constitucionalmente válida;

(...)

Pues bien, una vez sentado que la previsión social se identifica con una erogación cuya deducción es necesaria para la generación del ingreso, debe dilucidarse —acorde a lo expuesto líneas arriba—, si las restricciones y modalidades establecidas para la deducción se encuentran justificadas de manera objetiva y razonable.

(...)

Como puede apreciarse, en el dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se reitera la intención manifestada en la iniciativa del Ejecutivo, en el sentido de promover que las prestaciones de previsión de social sean iguales para los trabajadores, pero buscando que las mismas favorezcan en mayor medida a los trabajadores de menores ingresos frente a los de percepciones más altas;

(...)

En efecto, la Constitución busca que la clase trabajadora cuente con recursos suficientes para satisfacer sus necesidades y, asimismo, propugna por una más justa distribución del ingreso, para lo cual resulta plenamente justificable el establecimiento de beneficios en favor de los trabajadores, lo cual desde luego también se justifica si se busca un mayor aprovechamiento de los beneficios por parte de los que obtengan menos ingresos.

(...)

En efecto, puede apreciarse que la medida combatida es irracional, puesto que si el fin buscado lo constituye favorecer un

mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, no se puede entender que ello se pretenda mediante el consentimiento de la deducción total para los trabajadores sindicalizados,

(...)

En consecuencia, debe concluirse que la limitante establecida para la deducción de las prestaciones de previsión social otorgadas por el patrón resulta irracional.

En efecto, se estima que el legislador no debió considerar que los términos de contratación —la circunstancia de que las obligaciones laborales se rijan por un contrato individual o por uno colectivo de trabajo— necesariamente trasciendan a la determinación de la capacidad económica de los trabajadores, como elemento determinante de la procedencia de la deducción total o parcial.

(...)

Pues realmente no se ayuda a los trabajadores de menos ingresos, sino únicamente a un sector de ellos, sin que se justifique razonablemente el trato diferenciado así determinado y, por ende, la limitante para la deducción a la que tiene derecho el empleador.

(...)

Tal vez no se buscaba auxiliar a los trabajadores de menos ingresos, sino exclusivamente a los trabajadores sindicalizados.

(...)

Ni siquiera supera la prueba de intensidad débil que corresponde a la normatividad con efectos económicos o tributarios.

(...)

Se concluye que las finalidades perseguidas por la misma no resultan razonables, motivo por el cual no justifican la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables y, en tal virtud, se pone de manifiesto la violación a las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad.

(...)

Se estableció la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados. Adicionalmente, se apreció que una medida que pretendía favorecer a ciertos empleados —los de menores ingresos— tendía a tal fin, no mediante un beneficio para éstos, sino mediante una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos.

(...)

De la transcripción anterior se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que las deducciones estructurales pueden limitarse, debiendo resaltar que la razón por la cual se decretó la inconstitucionalidad de la norma analizada en ese precedente, obedeció a que la misma se consideró irracional con los fines perseguidos, más no por haber establecido una limitante a las deducciones.

En efecto, la Corte determinó la inconstitucionalidad, al introducir elementos ajenos a la capacidad contributiva del patrón para determinar el cálculo del impuesto correspondiente, como son:

- La forma en la que se formalizará la relación laboral;
- Las condiciones en las que fuera prestado el servicio;
- El monto correspondiente al salario mínimo general aplicable;
- El comparativo que pudiese efectuarse entre dos grupos de trabajadores (sindicalizados y no sindicalizados);

Ahora bien, la reforma analizada en el presente trabajo no toma en cuenta elementos ajenos como los que fueron analizados en la Contradicción 41/2005.

Únicamente de manera general establece una limitación a las deducciones de los gastos efectuados por el patrón, que a su vez representen ingresos exentos para el trabajador, sin que en su cálculo se introduzcan elementos ajenos.

5. Deducciones no estructurales

Las deducciones no estructurales o “beneficios” son 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 extrafiscal¹¹.

De igual manera, para el Maestro Carlos Orozco, la deducción no estructural “son las erogaciones que no necesariamente están relacionadas con el costo de producción y que el legislador, en aras de evitar o controlar ciertas conductas y para incentivar ciertos sectores, dispone su deducción”¹².

¹¹ Tesis: 1a./J. 15/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Pag. 170.

¹² Orozco-Felgueres Loya, Carlos, *op. cit*, p. 95.

Las deducciones no estructurales no obstante constituir conceptos de resta, no tienen vinculación alguna con la generación del ingreso, pues su origen obedece a una aspiración del creador de la norma de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal.

NATURALEZA DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL

La LISR, establece que se considera previsión social, las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Los gastos de previsión social, consisten en aquellas erogaciones realizadas por los patrones que satisfacen necesidades presentes o futuras tendientes a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores o de su familia¹³.

Como puede apreciarse, la propia legislación dispone que estos gastos se refieren a la atención de futuras contingencias que permiten la plena satisfacción de necesidades de orden pecuniario del trabajador, ante la eventual imposibilidad material para hacerles frente, es decir, tal y como lo resolvió la Segunda Sala en la sentencia analizada, los gastos erogados en retribución a su desempeño, deben ser considerados estructurales.

Lo anterior toda vez que son gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente patrón, al ser erogados en retribución del desempeño de sus trabajadores y con el fin de mejorar su calidad de vida.

Sin embargo, tal y como ya se mencionó anteriormente, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 41/2005, expresamente señaló

¹³ Agustín López Padilla, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Editorial Dofiscal, México, 2010, p. 163.

que si una deducción, aun siendo de carácter estructural, es limitada por el legislador, **la misma sería inconstitucional sólo si no pasa el test de razonabilidad o de proporcionalidad de la medida.**

Por el contrario, si dicha deducción estructural, limitada por el legislador, pasa el test de razonabilidad empleando un nivel de escrutinio laxo o de baja intensidad¹⁴, ello es más que suficiente para declarar constitucional la limitante impuesta a una deducción, sin importar que la misma sea de carácter estructural.

B. TEST DE RAZONABILIDAD DE LA LIMITANTE ANALIZADA

En el contexto de una Constitución proteccionista de los derechos de la persona, en el ámbito patrimonial los impuestos y su carga financiera son un tema de constante choques entre los derechos del contribuyente y los mecanismos de cobro que el Estado implementa para hacer más eficiente el sistema recaudatorio, y con ello alcanzar las metas presupuestales que requiere.

Justamente es en estos aspectos, donde la ponderación de un método de resolución de controversias, es fundamental para alcanzar un Estado de Derecho donde, los sujetos pasivos del tributo contribuyan de manera equitativa y proporcional y las autoridades fiscales hagan cumplir la norma tributaria dentro del marco legal y de respeto de los Derechos Humanos del contribuyente¹⁵.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Acción de Inconstitucionalidad 40/2013 determinó que **tratándose de normas tributarias, el**

¹⁴ Este escrutinio debe ser, conforme al criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad 40/2013 de carácter laxo.

¹⁵ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *El Test de Proporcionalidad, Justificación en la Limitación de los Derechos*, Editorial Thomson Reuters, Primera Edición, México, Junio 2017, pp 163-164.

juicio de razonabilidad o escrutinio realizado por el juzgador, debe ser laxo o de baja intensidad, a fin de no invadir competencias propias del poder legislativo, sin que sea necesario que exista una motivación reforzada por parte del Poder Legislativo; por lo tanto, el legislador no tiene la obligación de explicar cada uno de los elementos y factores que consideró aplicables para establecer cierto contenido normativo, sino que por el contrario basta con un mínimo de justificación de las medidas implementadas.

En efecto, de las deliberaciones del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Acción de Inconstitucionalidad, se puede desprender lo siguiente:

- Que el diseño normativo en materia tributaria se encuentra dentro del ámbito de libre configuración con que cuenta el Legislador;
- Que las decisiones tomadas por el Legislador en el diseño normativo de una ley de carácter económico o fiscal, deber ser sujetas a un escrutinio laxo o de baja intensidad por parte del Juzgador de Amparo;
- Que el escrutinio laxo o de baja intensidad implica no sólo que no hay necesidad de que exista una motivación reforzada por parte del Poder Legislativo y, en consecuencia que se explique cada uno de los elementos y factores que consideró aplicables para establecer cierto contenido normativo, sino también que el análisis de razonabilidad de la medida debe obedecer, justamente a esa laxitud de intensidad.
- Es suficiente con que las razones expuestas por el legislador sean lógicas para tomarlas como válidas bajo el test laxo de razonabilidad.

Ahora bien, tomando en consideración que si bien las deducciones estructurales deben ser reconocidas para asegurar que el sujeto contribuya conforme a su capacidad contributiva, ya hemos dicho que ello no implica que no se puedan establecer modalidades, requisitos, o bien, inclusive, restricciones a dichas deducciones, siempre y cuando estas medidas estén justificadas razonablemente.

En efecto, si una deducción, aun siendo de carácter estructural, es limitada por el legislador, **la misma sería inconstitucional sólo si no pasa el test de razonabilidad o de proporcionalidad de la medida.**

En ese sentido, si una deducción estructural, limitada por el legislador, pasa el test de razonabilidad empleando un nivel de escrutinio laxo o de baja intensidad, ello es más que suficiente para declarar constitucional la limitante impuesta a una deducción, sin importar que la misma sea de carácter estructural.

Ahora bien, una vez sentado que la previsión social se identifica con una erogación cuya deducción es necesaria para la generación del ingreso, conviene resaltar si las restricciones y modalidades establecidas para la deducción se encuentran justificadas de manera objetiva y razonable.

Tal y como se mencionó al inicio de este trabajo, al implementar la medida analizada, el legislador se proponía: a) Recuperar el potencial recaudatorio del impuesto, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del IETU y del IDE; b) Recuperar el principio de simetría fiscal, a través de la restricción de la deducción; y c) Eliminar el doble beneficio al no estar gravado como ingreso y ser deducible.

Al igual que lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia en el precedente en análisis, se coincide en que **las finalidades de la medida son objetivas y admisibles,** dada la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado y de

mejorar la recaudación fiscal para conseguir los fines económicos y sociales previstos en la Constitución.

En efecto, la medida legislativa para conseguir las finalidades señaladas, es adecuada e idónea, ya que al limitar la deducción de los gastos respectivos, se recupera el potencial recaudatorio del Impuesto sobre la Renta al ampliarse la base tributaria y eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del IETU y del IDE.

Resulta importante resaltar que dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que se establezcan mecanismos que permitan combatir actuaciones que puedan ocasionar un perjuicio a la recaudación.

Lo anterior, considerando válido y necesario que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado.

Ahora, si bien, se coincide con la sentencia en análisis en el sentido de que la constitucionalidad de la norma analizada, no podía sustentarse en el principio de simetría fiscal, al no constituir una garantía constitucional, también lo es que dicho principio solo fue mencionado en la Exposición de Motivos como un motivo más para la procedencia de la limitación en análisis, esto es, únicamente se utilizó como un criterio económico orientador para el diseño de la política tributaria del país.

En efecto, tal y como se expuso al inicio de este trabajo, las razones principales que justificaron la limitante en las deducciones son las siguientes:

- Evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU
- Ampliar la base gravable del impuesto y la reducción de la asimetría fiscal
- Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales
- El fortalecimiento de la seguridad social, a través del establecimiento de un seguro desempleo y de una pensión universal
- Restablecer el principio de simetría fiscal

De lo anterior se desprende que si bien entre las razones se menciona que se busca restablecer la simetría fiscal que causaba el hecho de que este tipo de erogaciones son exentas para los trabajadores y completamente deducibles para quien las pagaba, no se puede argumentar que se considere que esa fue la razón fundamental de la reforma, ya que tal y como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, por lo que su ausencia no tiene como consecuencia necesaria y automáticamente la violación de alguno de los principios previsto en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM¹⁶.

Por el contrario, el principal motivo de la reforma fue que, tomando en consideración que en México **los ingresos tributarios recaudados son muy bajos en comparación con otros países con similar desarrollo, ello conlleva a una capacidad limitada para atender las necesidades para importantes del país.**

En este apartado, conviene traer a colación el Estudio Económico que realizó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo siguiente la

¹⁶ Tesis P. LXXVII/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, Página: 67.

“OCDE”) de México en 2017¹⁷, en el que sostiene que México al ser la undécima mayor economía del mundo, se ha convertido en un centro de comercio internacional, pasando de una economía dependiente del petróleo—a principios de la década de 1990—a un centro manufacturero después del TLCAN.

Sin embargo, dicho potencial económico se ha visto afectado por diversos desafíos trascendentales como la informalidad, la exclusión financiera y la delincuencia; por lo que, el gobierno impulsado por los compromisos multipartidistas introdujo reformas estructurales desde 2012, cuyo objetivo ha sido mejorar el crecimiento, bienestar y distribución del ingreso, entre las que destaca ***la Reforma Fiscal***.

La relación de impuestos y el Producto Interno Bruto (PIB) refleja el recaudo tributario de los gobiernos para financiar la provisión de bienes y servicios públicos y la inversión en infraestructura. La movilización de recursos fiscales mediante impuestos es importante para asegurar el desarrollo económico de los países. Los impuestos constituyen una fuente predecible y sostenible de ingresos para los gobiernos, en contraste con la asistencia al desarrollo y la volatilidad de los ingresos no tributarios por materias primas¹⁸.

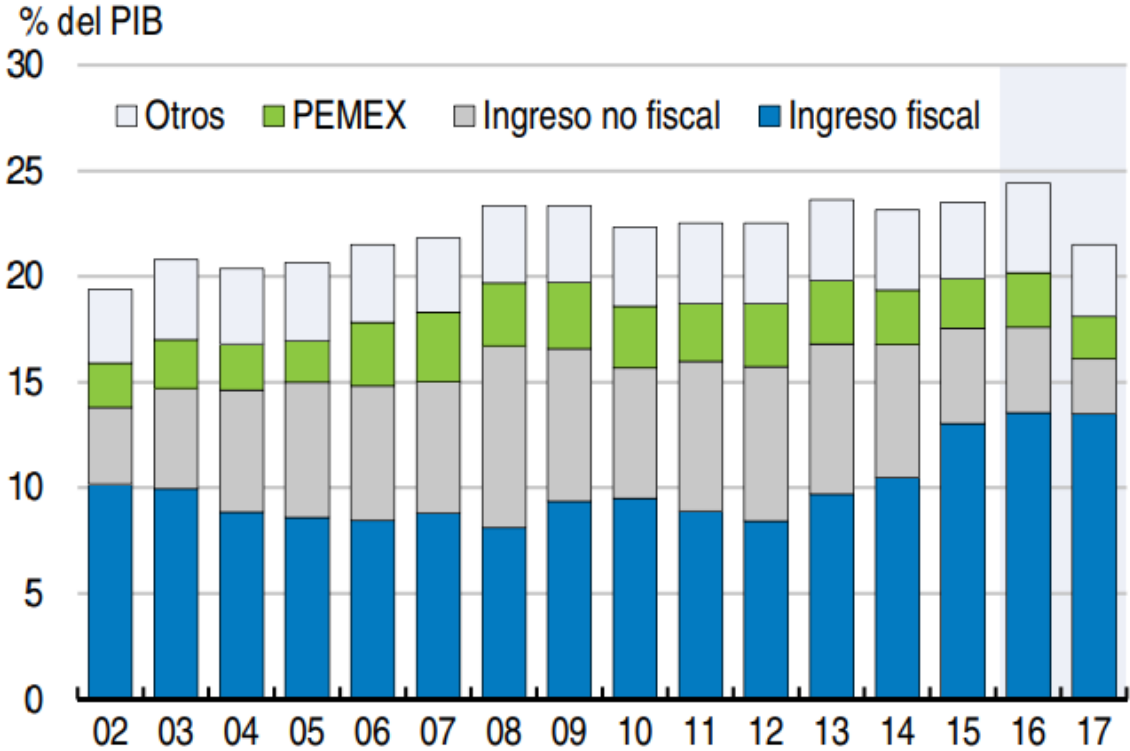
En México, la oportuna reforma fiscal que introdujo el gobierno en 2014 aumentó la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros en 2015 y 2016 en alrededor de 3 puntos porcentuales del PIB, y compensó la disminución de

¹⁷ Estudios Económicos de la OCDE. México, Visión General. Enero 2017. <https://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>

¹⁸ Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2016. <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/8195/Estadisticas-tributarias%20en-America-Latina-y-el-Caribe-1990-2015.pdf?sequence=4&isAllowed=y>

ingresos por el petróleo durante el periodo (sostiene el Estudio de la OCDE), tal como se puede apreciar en la siguiente tabla:

A. Desglose de los ingresos



Fuente: Cálculos de la SHCP y la OCDE con datos de la SHCP.

Específicamente, con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, se presentaron diversas modificaciones cuyo propósito fundamental, ha sido el incrementar la recaudación de este gravamen, destacando las siguientes¹⁹:

- Se elimina la deducción inmediata de inversiones en activos fijos.

¹⁹ Evasión Fiscal Global en México 2017. Universidad de las Américas Puebla. http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf

- **Se modifican diversas disposiciones en el monto máximo de deducciones autorizadas**, tales como los consumos de restaurantes, el arrendamiento e inversión de automóviles, así como las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones y **las prestaciones que son ingresos exentos para los trabajadores.**

Asimismo, con la actualización y modernización del régimen tributario se buscaba disminuir los niveles de evasión durante los últimos años, toda vez que los niveles de evasión más altos se han dado en el rubro de personas físicas bajo el régimen de sueldos y salarios y en personas morales, tal como se puede observar de la siguiente tabla²⁰:

Tasa de Evasión por Tipo de Impuesto

Año	Tasa de Evasión del IVA	Tasa de Evasión de ISR	Tasa de Evasión de IEPS Total	Tasa de Evasión del IGIE	Evasión Total	Porcentaje de la Evasión Total con respecto al PIB
2005	33.6	49.4	14.7		41.9	5.2
2006	27.7	44.7	14.3		36.7	4.5
2007	30.4	39.3	13.1		34.7	4.2
2008	24.9	41.7	12.9		34.0	4.2
2009	32.2	47.5	11.5		40.4	5.2
2010	27.9	44.8	15.6		37.1	5.1
2011	31.9	39.8	21.1		35.9	4.9
2012	31.2	40.2	21.0		35.7	4.8
2013	29.1	38.0	19.6		33.6	4.6
2014	21.7	38.0	13.3		30.3	4.3
2015	19.4	25.8	8.8		22.4	3.2
2016	16.4	19.2	4.7	10.9	16.1	2.6

Fuente: INEGI, SAT, elaboración propia

Recordemos que sobre el tema de *evasión fiscal*, el Servicio de Administración Tributaria la define como toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria²¹.

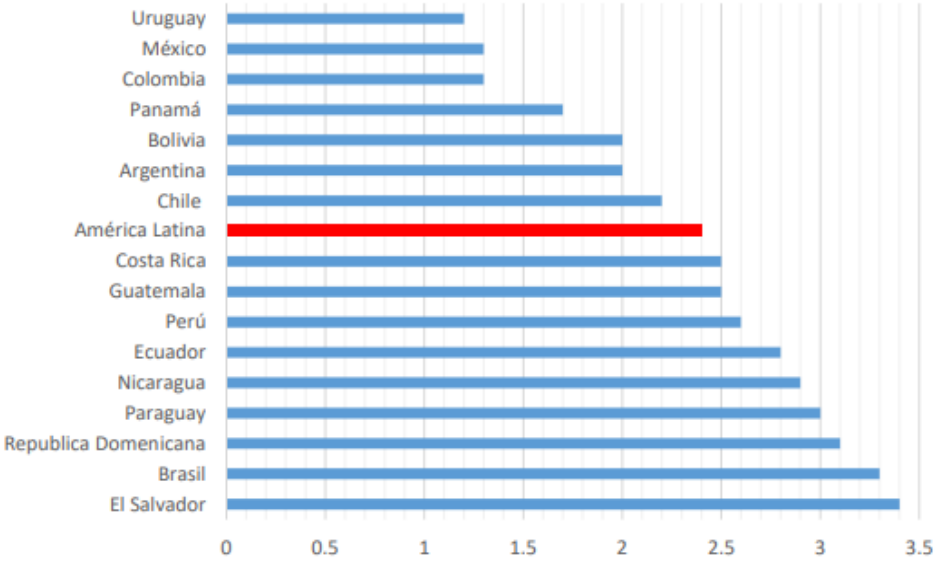
²⁰ IDEM

²¹ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/glosario/Paginas/glosario_e.aspx

De esta manera, cuando se hace referencia a dicha figura, se entiende que se agotará toda actividad tendiente a pagar una cantidad menor de impuestos de manera ilícita, a través de acciones tales como ocultar ingresos, incrementar indebidamente las partidas deducibles o implementar esquemas carentes de una razón justificada de negocios, entre otras.

Consecuentemente, debido a dichas prácticas de evasión existen graves afectaciones al sistema tributario, mismos que conlleven a una afectación inmediata a la economía del país, y con ello a los diversos sectores de la población; tal como se puede apreciar de la siguiente estadística:

**1: Pérdidas tributarias debido a la evasión fiscal 2015
(% del PIB).**



Fuente: Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible (2017).

La evasión fiscal es grave (en México), toda vez que la base de contribuyentes está muy específica y parcializada hacia los asalariados y las empresas; es por ello que, existe la necesidad de establecer determinadas modificaciones y avances que permitan incorporar un limpia y sana estructura y régimen de pago de impuestos.

En ese orden de ideas, al tomarse en consideración que los ingresos públicos se verían disminuidos por la eliminación del IETU y el IDE, lo cual se realizó a efecto de simplificar el sistema impositivo, ya que al tenerse que llevar diversos registros paralelos por parte de las empresas, se aumentaba la complejidad para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, recordando que ésta también fue una de las estrategias en el Plan Nacional de desarrollo, simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento en materia tributaria.

Se establecieron diversas modificaciones con la finalidad de recuperar la recaudación que se pierde por la complejidad del sistema, por tratamientos preferenciales, por evasión o por elusión fiscal, ya que si bien es cierto que debe reconocerse la deducción de los gastos estructurales, también lo es que el legislador puede establecer requisitos o modalidades para hacer efectiva esa prerrogativa, con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulaciones en los gastos.

En efecto, si bien deben reconocerse la deducción de los gastos ordinarios erogados al llevar a cabo el hecho imponible, también lo es que el legislador puede establecer requisitos para hacer efectiva esa prerrogativa, con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulaciones en los gastos.

Lo anterior toda vez que si por un lado cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones, con mayor razón puede fijar los requisitos para que los contribuyentes puedan deducir sus gastos.

En efecto, el legislador cuenta con una libre configuración legislativa, para el diseño del sistema tributario y su mecánica, por lo que resulta legítimo que regular la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria, cumpliendo con los parámetros de razonabilidad necesarios para su implementación.

Al respecto y para un mayor entendimiento, conviene traer a colación, el criterio contenido en la tesis de jurisprudencia **1a./J. 159/2007**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²², en la que se determinó que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo.

Asimismo, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del **Poder Legislativo, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera**, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales.

En tal virtud, el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado–, reconocido al legislador para establecer el régimen legal del tributo, siempre y cuando no se vulneren otros principios constitucionales.

En resumen, los puntos por los cuáles coincido con lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte son:

- Conforme al criterio de la SCJN, aún las deducciones estructurales pueden ser limitadas o sujetas a condición

²² Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Novena Época, página 111, registro 170585, de rubro: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”**.

- La limitante tiene un objetivo constitucionalmente válido, toda vez que se busca compensar la eliminación del IETU e IDE.
- Las finalidades de la medida son objetivas y admisibles, dada la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado y de mejorar la recaudación fiscal para conseguir los fines económicos y sociales previstos en la Constitución
- Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales
- Otorgar seguridad social a través de los seguros de desempleo y la pensión universal
- La limitante tiene un objetivo constitucionalmente válido, que es fortalecer otros programas sociales que, actualmente, se están cubriendo con recursos públicos.

Por todo lo anteriormente expuesto, coincido en que la deducción, aun siendo estructural, puede ir acompañado del establecimiento de modalidades, requisitos, o bien, inclusive, de restricciones o limitantes, supuestos éstos que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales, siempre y cuando las referidas medidas legislativas estén justificadas razonablemente, como en el caso concreto.

Sin olvidarse que, en materia fiscal, la mínima justificación que se exige atiende a los principios democráticos y de división de poderes, en razón de que el Legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, a efecto de no vulnerar la libertad política del Legislador²³.

²³ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *El Test de Proporcionalidad, Justificación en la Limitación de los Derechos*, Editorial Thomson Reuters, Primera Edición, México, Junio 2017, p 268.

CONCLUSION

El cumplimiento de la ley y lograr un alto nivel de recaudación es una de las principales metas de cualquier Administración Tributaria, sin embargo, esto depende del deber cívico y moral de los contribuyentes y las autoridades, que buscan concientizar a los contribuyentes de la importancia de cumplir adecuada y oportunamente con sus obligaciones fiscales y facilitar el cumplimiento de éstas, a efecto de propiciar una recaudación eficiente, que proporcione los ingresos necesarios para sufragar el gasto público. Panorama que se ve afectado por la percepción personal de los ciudadanos y la reprobación del gobierno actual.

En este contexto cabe señalar que el comportamiento de la recaudación ha sido positivo en los últimos años; pero al ser comparado con países con desarrollo similar al nuestro, el porcentaje es inferior al de aquéllos, considerando que la evasión fiscal se ha incrementado de forma alarmante.

A este respecto, es de resaltar que en México la evasión fiscal se realiza en diversas formas, entre ellas la de un amplio mercado informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas, así como la creación de esquemas sofisticados para evadir el pago de contribuciones, una “cultura de impugnación”²⁴, con el propósito de evitar el pago de contribuciones, exigir devoluciones del Fisco Federal u obtener la declaración de inconstitucionalidad de los impuestos, entre otros.

²⁴Galván Espinosa, Santiago, Ley del Impuesto contra la Informalidad (ICI), Propuesta para entrar en vigor 1 de enero de 2008, Anafinet:

<http://www.fiscalistas.net/colabora/2007/galvan/impinformalidad.pdf>

Factores que ocasionan una baja recaudación y aminoran la base de contribuyentes, lo que impide lograr una mayor equidad en la obligación de contribuir al gasto público, pues coexiste un universo de ciudadanos que se encuentran en la informalidad, frente aquellos que sí son contribuyentes.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, en ocasiones se presenta como un mecanismo auto compensatorio frente al indebido uso de las finanzas públicas, pues no existe un ejercicio transparente del gasto público, que permita informar a los ciudadanos que cada peso que aporten por concepto de contribuciones se vincule estrictamente con los gastos e inversiones realizadas.

Todo esto ocasiona precisamente que cualquier reforma fiscal, la veamos como algo negativo y carente de sustento, no obstante ello la reforma 2014, cumplió sus objetivos, al crear un mecanismo que impulsó el cumplimiento de las obligaciones fiscales y desalentó las medidas evasivas de pago.

En efecto, hubo una mejora ya que se simplificó el cobro de impuestos y se logró una mayor eficiencia recaudatoria, con resultados visibles,”...*Con la nueva reforma fiscal que entro en vigor este año, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) recaudó hasta el mes de mayo 799 mil millones de pesos en impuestos a nivel nacional, cifra que superó en 8 por ciento más al pronóstico de ingresos a las arcas federales, reveló su titular, Aristóteles Núñez Sánchez...*”²⁵.

Asimismo, derivado de dichas reformas, la economía mexicana registró un crecimiento de 2.4 por ciento en el 2015, comportamiento positivo derivado de que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) “*ha tenido mejores herramientas tecnológicas para darse cuenta de quién no está pagando y requerirlo*”. Si bien

²⁵ SAT supera pronósticos de recaudación con reforma fiscal, El Financiero, 21 de julio de 2014.

<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-supera-pronosticos-de-recaudacion-con-reforma-fiscal.html>

existe un buen comportamiento de los ingresos tributarios se espera que ello continúe por mucho tiempo, porque *“traemos un indicador muy bajo de recaudación tributaria comparado contra otros países y apenas México se está recuperando”*, tal como lo sostiene el Ex Jefe del SAT *Aristóteles Núñez Sánchez*²⁶.

En ese orden de ideas, para realizar este trabajo, fue necesario acudir la Exposición de Motivos de la Reforma Fiscal 2014, y es relevante resaltar, que desde ese año, ya era un problema la baja recaudación de México en comparación con otros países, además de que era un hecho evidente que nuestra economía era altamente dependiente de los recursos de petróleo y ya no era sostenible seguir considerándolos una fuente de ingresos a largo plazo²⁷.

La recaudación tan alta que logró esta reforma, ayudó en demasía para compensar la baja por ingresos petroleros debido a la volatilidad en la economía global que se hizo presente a lo largo de este sexenio²⁸.

En atención a todo lo anteriormente expuesto en el presente trabajo, arribo a la misma conclusión que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

²⁶ SAT destaca buen comportamiento de los ingresos tributarios. 3 de noviembre de 2015 <http://www.dineroenimagen.com/2015-11-03/64034>

²⁷ Reforma Fiscal para una económica mexicana más fuerte, más justa y más limpia. Estudios económicos de la OCDE: México 2011. p.83 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-5-es>

²⁸ Recaudación fiscal compensa baja por ingresos petroleros: SAT, El Financiero, 09 de diciembre de 2014. <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-compensa-baja-por-ingresos-petroleros-sat.html>

Nación, en el sentido de que los preceptos impugnados, se encuentran apegados al texto Constitucional, toda vez que las razones señaladas en la exposición de motivos se dirigen al fortalecimiento de la seguridad social en México, en beneficio del trabajador, asimismo restablece el principio de simetría fiscal, evita que se debilite la recaudación y por ende amplíe la base gravable del impuesto.

Máxime que a pesar de la limitante a las deducciones, se sigue manteniendo un beneficio fiscal para los patrones, toda vez que se les permite deducir una parte de los pagos que efectúe el patrón a favor de sus trabajadores que a la vez sean ingresos exentos para éstos últimos.

Sé que fue una reforma muy controversial e incluso el fallo de la Suprema Corte muy criticado, sin embargo, considero que no debemos dejar de advertir que ésta reforma ayudó a compensar la baja por ingresos petroleros que se hizo presente a lo largo de este sexenio, sólo basta observar el comportamiento de recaudación en 2017, a detalle el ISR tuvo un desempeño de 4.1% por encima del de 2016 y 10.5% mayor a lo presupuestado para el 2017²⁹.

Creo que si avanzamos en lograr una verdadera relación cooperativa entre el Fisco y los contribuyentes, la recaudación en México mejoraría en gran medida. Desgraciadamente pareciera que autoridades y contribuyentes son enemigos, cuando en realidad deberíamos tener una visión complementaria y trabajar en pro del país.

²⁹ SAT superó meta de recaudación 2017. <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/01/31/sat-supero-meta-de-recaudacion-2017>

BIBLIOGRAFIA

- **Burgoa Toledo**, Carlos Alberto, *El Test de Proporcionalidad, Justificación en la Limitación de los Derechos*, Editorial Thomson Reuters, Primera Edición, México, Junio 2017.
- **López Padilla**, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Editorial Dofiscal, México, 2010.
- **Ferrer Macgregor**, Eduardo (coord.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional Tomo I*, locución *Derechos humanos de los contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 692, 2014, México.
- **Organización Internacional del Trabajo**, *Administración de la Seguridad Social*, 1991, Ginebra.
- **Orozco-Felgueres Loya**, Carlos, *El Ámbito de las Deducciones Fiscales, Gastos, Inversiones y Costo de lo Vendido*, Thomson Reuters, Tercera Edición, Mayo 2017.
- **San Martín Reyna**, Juan Manuel et al., *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta*, Cholula, Puebla, Universidad de las Américas Puebla (UDLAP), 2016.

PAGINAS WEBS, ARTICULOS Y REVISTAS

- **Estudios Económicos de la OCDE**. México, Visión General. Enero 2017.
<https://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>
- **Evasión Fiscal Global en México 2017**. Universidad de las Américas Puebla.
http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf

- **Galván Espinosa, Santiago**, Ley del Impuesto contra la Informalidad (ICI), Propuesta para entrar en vigor 1 de enero de 2008, Anafinet: <http://www.fiscalistas.net/colabora/2007/galvan/impinformalidad.pdf>
- http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/glosario/Paginas/glosario_e.aspx
- **OCDE**, Estudios económicos de la OCDE: México 2011, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-es>
- **Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018**, publicado en el DOF el 20 de mayo de 2013, consultable en la página de internet: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5299465&fecha=20/05/2013
- **Recaudación fiscal compensa baja por ingresos petroleros: SAT**, El Financiero, 09 de diciembre de 2014. <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-compensa-baja-por-ingresos-petroleros-sat.html>
- **Reforma Fiscal para una económica mexicana más fuerte, más justa y más limpia**. Estudios económicos de la OCDE: México 2011. p.83 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-5-es>
- **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean**, 1990-2016. <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/8195/Estadisticas-tributarias%20en-America-Latina-y-el-Caribe-1990-2015.pdf?sequence=4&isAllowed=y>
- **SAT destaca buen comportamiento de los ingresos tributarios**. 3 de noviembre de 2015 <http://www.dineroenimagen.com/2015-11-03/64034>

- **SAT superó meta de recaudación 2017.** <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/01/31/sat-supero-meta-de-recaudacion-2017>
- **SAT supera pronósticos de recaudación con reforma fiscal,** El Financiero, 21 de julio de 2014. <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-supera-pronosticos-de-recaudacion-con-reforma-fiscal.html>
- **Velderrain Sáenz,** José Manuel, “Reforma Hacendaria 2014”, Puntos Finos No. 219, Octubre 2013.

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

- **Tesis P. LXXVII/2010,** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, p. 67.
- **Tesis: 1a./J. 126/2007.,** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, p. 304.
- **Tesis: 1a./J. 127/2007.,** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, p. 298.
- **Tesis: 1a./J. 15/2011,** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, p. 170.