



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 28 FRACCIÓN XXX DE LA LEY DEL

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Víctor Manuel Maldonado Alcántara

Director de la Tesis

Dr. José María Soberanes Díez

Índice

Introducción.....	3
Hipótesis	5
Antecedentes.....	5
Desarrollo	9
i) Deducción de pagos exentos para trabajadores.....	9
i.a) Deducciones del impuesto sobre la renta	9
i.b) Requisitos de la deducción y limitante.....	10
i.c) Regla miscelánea fiscal	12
i.d) Estricta indispensabilidad.....	14
i.e) Regulación laboral.....	16
ii) Análisis de la exposición de motivos y su justificación	18
ii.a) Análisis de simetría	22
iii. Garantías y principios constitucionales.....	26
iii.a) Constitucionalidad	26
iii. b) Legalidad tributaria y seguridad jurídica	27
iii.b.1) Cálculo del factor y regla miscelánea	29
iii.b.2) Justificación en Exposición de Motivos de “simetría”	32
iii.b.3) Relación con el IETU.....	34
iii.c) Proporcionalidad	35
iii.d) Equidad	40
iv) Derechos humanos	45
iv.a) Derechos de las personas morales	45
iv.b) Derecho humano a la Seguridad Jurídica (Principio de Protección y confianza legítima).....	48
v. Proyecto de Sentencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación	53
v.a) Análisis de Juez de Distrito	54
v.b) Análisis Delegados del Senado y del Presidente.....	58
v.c) Análisis Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	61
v.c.1) Potestad tributaria y sus límites: principio de proporcionalidad y libertad de configuración legislativa.....	63
v.c.2) Ponderación de los principios de proporcionalidad y la libertad de configuración legislativa: tipos de deducciones e intensidad de control constitucional.....	64
v.c.3) Precisiones sobre gastos de previsión social (previsión y seguridad).	67
v.c.4) Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.....	68

Conclusiones.....	79
Bibliografía.....	84

Introducción

El 8 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión una iniciativa para expedir una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, pues se propuso la derogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta expedida en 2002.

Dicha iniciativa surge como consecuencia del llamado “Pacto por México”, que en términos generales, es un acuerdo firmado entre el presidente de la República Mexicana Enrique Peña Nieto y los principales partidos políticos mexicanos que busca agilizar la aprobación de diversas reformas estructurales en sectores clave del país, entre los cuales se encuentra el sector hacendario, con objeto de proyectar a México hacia un futuro más próspero¹.

La iniciativa en comento estuvo sujeta al debido proceso legislativo, en el cual algunas de las propuestas del Ejecutivo Federal sufrieron modificaciones como consecuencia de la revisión de las mismas por parte del poder legislativo (tanto cámara de diputados como cámara de senadores) para su posterior aprobación. Como consecuencia final del proceso legislativo, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, entrando en vigor el 1° de enero de 2014.

Entre otros aspectos muy relevantes de la reforma hacendaria, se derogaron los ordenamientos relativos al impuesto empresarial a tasa única y al impuesto sobre los depósitos en efectivo, los cuales habían estado en vigor desde el ejercicio de 2008.

Aunque la mayoría de los artículos contenidos en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta resultaron ser idénticos a los contenidos en la ley abrogada, existieron algunas modificaciones relevantes a los regímenes contenidos la ley que estuvo hasta el 31 de diciembre de 2013, así como nuevas disposiciones que limitaron algunas deducciones de las personas tanto físicas como morales.

¹ PACTO POR MÉXICO [en línea]. < <http://pactopormexico.org/como/> > [Citado en Julio de 2014].

Una de las reformas más significativas consistió en el establecimiento de un límite a la deducibilidad de los pagos que los patrones efectúen a sus trabajadores y que, a su vez, sean ingresos exentos para estos últimos.

Según se señala en la exposición de motivos de la iniciativa expedida por el poder Ejecutivo, la limitante al monto deducible antes mencionada se vincula con la desaparición del impuesto empresarial a tasa única y del impuesto a los depósitos en efectivo, buscando, según se establece, generar un efecto de simetría con el régimen que resultaba aplicable en el caso del primero de dichos impuestos.

En efecto, en términos de la fracción XXX del artículo 28, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014, los pagos que a su vez sean ingresos para los trabajadores serán no deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.

Dicha fracción continúa señalando que el factor de no deducibilidad podrá ser del 0.47 cuando 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.

Cabe señalar que algunos de los conceptos sujetos a la limitante de deducibilidad anterior se encuentran listados en una regla miscelánea² publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013, la cual, en resumen, establece la mecánica para determinar si las erogaciones por estos conceptos disminuyeron o no respecto del ejercicio anterior. De esta manera, la autoridad fiscal define, bajo su total y absoluto criterio, mediante publicaciones que pudieran darse en cualquier momento a lo largo del año, algunos de los conceptos que deberán ser considerados como ingresos exentos, así como la mecánica para determinar si un contribuyente otorgó mayores o menores cantidades pagadas a los trabajadores que sean tratados como exentas para ellos.

² Regla 3.3.1.29. de la *Resolución Miscelánea Fiscal* vigente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015 (Regla 1.3.3.1.16. de la *Resolución Miscelánea Fiscal* publicada el 30 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación).

Algunos de los conceptos que se encuentran sujetos a la limitante antes señalada son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, entre otros.

Hipótesis

El objeto de la presente tesina consiste en probar la inconstitucionalidad de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2016 y que limita la deducibilidad de los pagos que realicen las empresas a sus trabajadores en su carácter de patrón y que tengan la naturaleza de ingresos exentos para estos, así como las disposiciones correlativas.

Antecedentes

De acuerdo con datos de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social³, al cuarto trimestre de 2015 existen 35'143,285 personas asalariadas en México de una población ocupada de 51'568,519 personas.

Considerando que al cierre de 2013, el cumplimiento de la obligación de entero mensual del impuesto sobre la renta corre a cargo de los empleadores representa aproximadamente el 45% de la recaudación total en materia de impuesto sobre la renta, este rubro representó el ingreso más importante en materia de impuesto sobre la renta para el Estado al cierre de 2013, según cifras de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁴.

Por lo anterior, el impuesto sobre la renta recaudado por el la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, mediante el uso de la figura legal de la retención por parte de los patrones a los trabajadores asalariados y asimilados, es de suma importancia, pues representa

³ SECRETARÍA DEL TRABAJO Y PREVENCIÓN SOCIAL. Secretaría de Empleo y Productividad Laboral. [en línea]. <http://www.stps.gob.mx/bp/secciones/conoce/areas_atencion/areas_atencion/web/pdf/perfiles/perfil%20nacional.pdf> [Citado en Abril de 2016].

⁴ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Reporte Anual 2013 y Retos 2014. [en línea]. <http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t1/Reporte_Anual2013_Retos2014.pdf> [Citado en Agosto de 2015].

una de las principales fuentes de ingresos del Estado. Cabe mencionar que en caso de que los patrones no realicen la retención de manera correcta, serán responsables solidarios del impuesto omitido e incluso pudiera darse el caso de poner en peligro la deducibilidad de la nómina o parte de ella, lo que garantiza de alguna manera el pago de la misma.

Hasta el ejercicio fiscal de 2013, la Ley del Impuesto sobre la Renta no limitaba la deducción de los ingresos que estuvieran exentos para los trabajadores, que fueran pagados por los patrones, siempre que cumplieran con los requisitos establecidos en la propia ley para su deducción; es decir, los patrones se encontraban posibilitados de deducir el 100% de las erogaciones por sueldos y salarios que efectuaran sin importar si dichos pagos se encontraban exentos o no para los trabajadores que las recibían.

Cabe señalar que los ingresos exentos para los trabajadores representaban para el Servicio de Administración Tributaria montos por los cuales no se recaudaría impuesto alguno, además de que éstos serían deducidos en su totalidad por parte de los patrones que pagaran dichos conceptos, creando un boquete en la recaudación nacional por este concepto, el cual existió hasta el ejercicio de 2013.

Por otro lado, con objeto de mitigar este efecto, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en vigor a partir del 1° de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2013, consideraba como no deducibles las erogaciones que efectuaran los patrones por sueldos, salarios y por aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México.

Como resultado de cabildeos por parte de la iniciativa privada y con objeto de no erosionar el patrimonio de los contribuyentes de manera tan importante, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única permitía la determinación de un crédito fiscal calculado con base en las erogaciones de sueldos y en las aportaciones de seguridad social que hubieran sido gravables para los trabajadores, mismo que resultaba aplicable contra el impuesto empresarial a tasa única causado en un periodo particular, siempre que se cumplieran con ciertos requisitos establecidos en la propia ley.

Como se puede observar, desde 2008 el Gobierno Federal ha intentado mitigar el efecto que genera la nula recaudación de los ingresos exentos de impuesto sobre la renta para los trabajadores.

Como parte del paquete económico presentado por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se propuso la abrogación de los ordenamientos que regulaban tanto el impuesto empresarial a tasa única como el impuesto sobre los depósitos en efectivo, lo que dejaría desprotegido al Gobierno Federal en materia de recaudación, al no existir una disposición que permitiera mitigar el efecto de la exención para los trabajadores de los ingresos que se especifican como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por este motivo, el Ejecutivo Federal propuso incluir en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta las reglas para limitar la deducibilidad por parte de patrones, de sueldos y salarios y prestaciones de seguridad social exentas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pronunciándose en la exposición de motivos de la referida iniciativa, respecto de las razones por las cuales considera que esta limitante debe ser aprobada por el poder legislativo y publicada en el Diario Oficial de la Federación para su entrada en vigor.

En efecto, en términos de lo dispuesto por la exposición de motivos presentada al poder Legislativo por parte del Ejecutivo Federal, el tratamiento que se le daba a los ingresos que estuvieran exentos para los trabajadores y que fueran deducibles para los empleadores resultaba asimétrico, lo cual resultaba particularmente perjudicial para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presentó en dicha Iniciativa (impuesto empresarial a tasa única e impuesto a los depósitos en efectivo)⁵.

En consecuencia, el Ejecutivo Federal propuso que únicamente procediera la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas a los trabajadores, pues consideró que este porcentaje guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única y la tasa corporativa del impuesto sobre la renta, de manera que se recuperaría la base gravable de este último impuesto recuperando el efecto de la asimetría fiscal.

⁵ *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Ejecutivo Federal, México, Distrito Federal, 2013. p. XIV.

Como se mencionó, como parte del proceso legislativo al que estuvo sujeta la referida iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, luego de ser analizada por parte del Congreso de la Unión y de sufrir algunas modificaciones, en específico, el Senado de la República señaló estar de acuerdo con la propuesta de establecer que únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 47% de las remuneraciones exentas otorgadas a los trabajadores (porcentaje que es diverso al 41% que originalmente propuso el Ejecutivo Federal y que dicho poder afirmó que guardaba relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se derogó y la tasa del impuesto sobre la renta), pues, según el Senado, este porcentaje guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se derogó y la tasa del impuesto sobre la renta, recuperando además la base gravable del impuesto sobre la renta⁶.

En consecuencia, el 11 de diciembre de 2013 se publicó 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”, mismo que entró en vigor el 1° de enero de 2014.

De esta manera, a partir del 1° de enero de 2014, en términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los pagos que a su vez sean ingresos para los trabajadores serán no deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, pudiendo disminuir dicho factor al 0.47 cuando 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.

⁶ *Dictamen correspondiente a la minuta del proyecto de 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 de los Depósitos en Efectivo*, 28 de octubre de 2013, Novena, p. LXXIX.

Desarrollo

i) Deducción de pagos exentos para trabajadores

i.a) Deducciones del impuesto sobre la renta

El artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 establece que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, entre otras, las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal del ejercicio la tasa del 30%.

La utilidad fiscal se determina restando a los ingresos acumulables del ejercicio, las deducciones autorizadas por la ley aplicable a las personas morales y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. A la utilidad fiscal se disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales incurridas en ejercicios anteriores.

El artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta enlista las deducciones autorizadas que los contribuyentes están en posibilidad de considerar para la determinación del impuesto sobre la renta a su cargo.

Entre las deducciones que se listan en el artículo 25 antes mencionado se encuentran los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones y las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala las erogaciones que son consideradas como no deducibles para los contribuyentes.

La fracción XXX del artículo 28 en comento establece que los pagos que a su vez sean ingresos para los trabajadores serán no deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.

La fracción XXX en comento continúa señalando que el factor podrá ser del 0.47 cuando 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.

Por otro lado, y de la mano con la limitante antes señalada, la fracción X del artículo 25 de la ley bajo estudio señala que el monto de la deducción relativa a las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones del personal antes mencionadas se encuentra sujeta a la aplicación del factor del 0.47 sobre la aportación realizada en el ejercicio por parte de los patrones, pudiendo incrementarse dicho factor al de 0.53 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.

i.b) Requisitos de la deducción y limitante

El artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los requisitos que las deducciones deben cumplir para efectos de ser consideradas como deducciones autorizadas.

En términos generales, los requisitos que dicho artículo 27 establece, y que resultan aplicables a la deducción de pagos efectuados por los patrones que representen ingresos exentos para los trabajadores, son los siguientes:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos generales que establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en ciertos casos especificados en el propio artículo 27;

II. Estar amparados con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades autorizadas por el Banco de México, cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria;

III. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez;

IV. Cumplir con las obligaciones establecidas en la propia ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación, y se cumplan con las regulaciones relativas al subsidio para el empleo y de inscripción al Instituto Mexicano del Seguro Social, cuando se esté obligado a ello;

V. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos para contribuyentes, personas físicas, éstos se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate;

VI. Tratándose de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen de manera general en beneficio de todos los trabajadores⁷.

De lo anterior se desprende que en caso de que se cumplan con los requisitos antes señalados, los contribuyentes que tengan empleados y realicen pagos que a su vez sean ingresos exentos para dichos empleados, podrán estar en posibilidad de llevar a cabo la deducción de los pagos en comento.

⁷ En la fracción IX del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establecen los requisitos para que los gastos de previsión social sean considerados como otorgados de manera general tanto para trabajadores sindicalizados como para trabajadores no sindicalizados, así como requisitos adicionales que deben cumplir las aportaciones a fondos de ahorro y las primas de seguros de vida, de invalidez o incapacidad o de gastos médicos en beneficio de los trabajadores; sin embargo, al no ser el objeto de la presente tesis no se ahonda en dichos requisitos. A partir de 2016, se elimina el supuesto con el que se consideraba cumplido el requisito de generalidad para los trabajadores no sindicalizados y el tope de deducibilidad para prestaciones de previsión social otorgadas a este tipo de trabajadores.

No obstante lo anterior, el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece diversos conceptos que son considerados como no deducibles para efectos del cálculo de dicho impuesto.

La fracción XXX del artículo 28 en comento establece que los pagos que a su vez sean ingresos para los trabajadores serán no deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.

Continúa señalando dicha fracción que el factor podrá ser del 0.47 cuando 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.

De esta forma, con la inclusión de la limitante antes mencionada, los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2013 venían cumpliendo con los requisitos de deducibilidad y que estaban en posibilidad de deducir para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta los pagos a empleados que representaban ingresos exentos para éstos, a partir del ejercicio de 2014, se encuentran limitados para la deducción de dichos montos al 47% o 53%, dependiendo de si los ingresos exentos de los trabajadores disminuyeron respecto del ejercicio inmediato anterior.

i.c) Regla miscelánea fiscal

El inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, publicarán anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas, de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes por parte de los contribuyentes, pudiendo publicar aisladamente aquéllas disposiciones cuyos efectos se limiten a periodos inferiores a un año.

Al respecto, el 30 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y su anexo 19, mediante la cual se publicaron reglas de observancia general que regulan la aplicación de

diversas disposiciones contenidas en las leyes fiscales, incluyendo la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La regla 3.3.1.29. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente (originalmente la Regla 1.3.3.1.16.) establece la mecánica que los contribuyentes deben seguir para efectos de determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, a que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicha mecánica consiste en lo siguiente:

- I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.
- II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.

Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del impuesto sobre la renta para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

Para realizar el cálculo anterior, las autoridades fiscales enlistan, a través de la mencionada regla diversas erogaciones, entre las que se encuentran sueldos y salarios; gratificaciones y aguinaldo; indemnizaciones; prima vacacionales; prima dominical; premios por puntualidad o asistencia; participación de los trabajadores en las utilidades; seguro de vida; reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios; previsión social; entre otros.

i.d) Estricta indispensabilidad

En opinión de Enrique Calvo Nicolau⁸, “los sujetos del ISR tienen derecho a efectuar esas deducciones o dejarlas de hacer” es decir, a diferencia de los ingresos acumulables, los cuales son obligatorios, las deducciones autorizadas son opcionales para los contribuyentes.

En términos de lo anterior y de lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el resultado fiscal estará representado por la diferencia entre los ingresos y las deducciones, en caso de haber optado por efectuarlas.

Como ya se analizó, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece como uno de los requisitos para la deducibilidad de una erogación el que ésta sea estrictamente indispensable para los fines del contribuyente. Esta ley no prevé disposición alguna mediante la cual se establezca de manera específica en qué casos se debe entender que una deducción es estrictamente indispensable para los fines del contribuyente.

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

⁸ CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera Edición. México. Themis, 2013. p. 17 (Obra de Colección por 50 Años de Aniversario en el Ejercicio Profesional)

Para efectos contables, en términos de lo dispuesto por el Diccionario Kohler para Contadores, un gasto es una “erogación presente o pasada sufragando el costo de una operación presente, o representando un costo irrecuperable o una pérdida. Es un desembolso u otro agotamiento de activos u ocurrencias de obligaciones (o una combinación de ambas) durante un periodo que transcurre desde la entrega o producción de mercancías, prestación de servicios o realización de otras actividades que constituyan un proceso de obtención de ingresos de la empresa.”

Al no existir reglas legales a través de las cuales se señale de manera específica en qué casos las deducciones son estrictamente indispensables, es conveniente acudir a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido en relación con el concepto en cuestión, para lo cual analiza que una deducción es estrictamente indispensable cuando es necesario incurrirla para el debido funcionamiento de una persona moral; es decir, cuando la deducción es necesaria para el cumplimiento de los objetivos de una persona moral.⁹

En opinión de los autores Enrique Calvo Nicolau y Enrique Aguilar Vargas “es de entenderse que el Legislador haya incluido en la Ley diversos requisitos a los que sujeta la procedencia de las deducciones, ya que por medio de ellas se podría disminuir en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente. En realidad bastaría tan sólo establecer un requisito para todas las deducciones, consistente en que sólo serían deducibles los gastos y costos que erogara el contribuyente, cuando fueran estrictamente indispensables para llevar a cabo la realización de su actividad empresarial”¹⁰.

De esta manera, es posible desprender que tendrán el carácter de gastos estrictamente indispensables los gastos propios de un negocio o actividad, que de no efectuarse, se entorpecería el normal funcionamiento del negocio o en ciertos casos, incluso, se pondría en peligro incluso su continuidad.

Por lo anterior, también es posible desprender que existen gastos, dentro de los gastos estrictamente indispensables, que se realizan con objeto de mejorar las

⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XX, Diciembre de 2004, p. 565. Tesis 2ª, CIII/2004.

¹⁰ CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1º Edición. México, Themis, 1986. p.679.

condiciones de negocio o con el objeto de llevar a cabo su objeto social y que el no erogarlos no pondría en peligro la continuidad o la marcha del negocio, así como gastos que de no efectuarse, pondría en peligro la marcha del negocio mismo, como es el caso de los sueldos y salarios y demás prestaciones, tal como se analiza a continuación.

Así, en términos de lo analizado se desprende que los gastos estrictamente indispensables, debieran ser deducibles para los contribuyentes del impuesto sobre la renta sin limitación alguna, siempre que se cumplan con los requisitos de control que para tales efectos establece la propia Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones relativas.

i.e) Regulación laboral

En términos de la Ley Federal del Trabajo, los patrones, como obligados ante los trabajadores, deben cumplir con diversas obligaciones que van más allá del simple cumplimiento de pago para con dichos trabajadores.

El artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante la Constitución), señala que toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

Dicho artículo continúa señalando que el Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán diversos aspectos relativos a la relación laboral entre trabajadores y patrones.

En términos de la Ley Federal del Trabajo y en específico en el artículo 20 de la misma, se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, a la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

En palabras de Dionisio J. Kaye, “la relación de trabajo, como toda relación jurídica, implica para las personas que intervienen en ella derechos y obligaciones.

La Ley Federal del Trabajo no sólo fija los derechos mínimos de los trabajadores, sino también las obligaciones de las partes...¹¹.

La Ley Federal del Trabajo establece diversas obligaciones mínimas que los patrones deben cumplir respecto de las remuneraciones que deben entregarse a los trabajadores, tales como el pago de un salario, el otorgamiento de días de descanso obligatorios, de un aguinaldo anual, de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, entre otros.

De incumplirse dichas condiciones mínimas, existen diversas sanciones a los que los patrones pueden estar sujetos, incluso la privación de su libertad; esto sin considerar que se pondría en peligro al mismo negocio en marcha debido a posibles huelgas o paros laborales.

De lo anterior se desprende que con independencia de lo que establezca la legislación fiscal, la Ley Federal del Trabajo regula de manera expresa los derechos y obligaciones tanto de los trabajadores como de los patrones, mientras que la ley fiscal regula la deducibilidad o no de los gastos que se deriven de una relación laboral, así como los efectos para los trabajadores que reciben ingresos como consecuencia de dicha relación laboral.

Por otro lado, en términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, existen diversos conceptos por los cuales las personas físicas residentes en México se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta.

El artículo 93 contenido en el Título IV “De las Personas Físicas” de la Ley del Impuesto sobre la Renta, enlista los ingresos que se consideran exentos para las personas físicas, entre las que se encuentran tiempo extra y prestaciones adicionales al salario mínimo general; indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades; jubilaciones, pensiones seguro de retiro; prestaciones de seguridad social, prestaciones de previsión social, primas vacacionales, primas dominicales, participación en las utilidades de la empresa, entre otros. Dichas exenciones resultan aplicables siempre que se cumplan con diversos requisitos y limitantes establecidos en el propio artículo 93.

¹¹ KAYE DIONISIO, J., Relaciones Individuales y Colectivas del Trabajo, Tercera Edición, México, Themis, 2002, p. 67.

Así, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se regula el pago de este impuesto por los ingresos que perciban los trabajadores y que se pueden encontrar gravados o exentos, dependiendo de los requisitos que para tales efectos se establezcan en ley, mientras que en términos de la Ley Federal del Trabajo se regulan las obligaciones derivadas de una relación laboral que tienen los trabajadores y los patrones.

Como se puede observar, aunque se pueden regular pagos por el mismo supuesto, no existe una relación entre las obligaciones mínimas que los patrones tienen con sus trabajadores respecto de los ingresos exentos que los trabajadores obtienen; es decir, con independencia de que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta los trabajadores se encuentran exentos de ciertos ingresos, los patrones tienen la obligación de pago de los conceptos mínimos impuestos por la Ley Federal del Trabajo.

De hecho, en algunos casos la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga una exención a los trabajadores que reciben prestaciones mínimas establecidas en la Ley Federal del Trabajo, gravando el excedente a estas prestaciones mínimas, tal como es el caso del aguinaldo, lo cual, representa y sigue representando un beneficio para los trabajadores que no ven menoscabado su patrimonio con este gravamen.

Por lo anterior, los pagos que efectúen los patrones en términos de la ley laboral son estrictamente indispensables para los patrones, pues no efectuarlos pondría en riesgo la marcha del negocio e incluso la libertad del patrón; esto, con independencia de las exenciones que pudieran tener los trabajadores en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ii) Análisis de la exposición de motivos y su justificación

Una vez concluido que los pagos efectuados a los trabajadores por parte de los patrones que representen ingresos exentos para estos últimos son estrictamente indispensables y obligatorios para el funcionamiento del negocio, a continuación analizaremos si lo establecido por el Ejecutivo Federal en la Exposición de Motivos

mediante la cual justifica la medida de establecer la limitante a la deducción de dichos pagos en comento, resulta debidamente soportada.

Cualquier ley en materia tributaria que sea emitida, debe necesariamente establecer en el texto de la misma los elementos esenciales de la contribución de que se trate, así como encontrarse debidamente fundada y motivada, a través de la Exposición de Motivos de la iniciativa respectiva.

Como se analizará más adelante, la fundamentación y motivación de los actos de autoridad legislativa son elementos fundamentales del principio constitucional de legalidad tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación¹² ha determinado que al emitir una ley, se debe actuar dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución o que cada Estado le confiere a quien la expide (fundamentación), además de que las leyes que se emitan se refieran a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); esto, a través de la Exposición de Motivos contenida en una iniciativa de ley o de reforma a una ley.

Como se mencionó en el apartado de Antecedentes, la justificación que encuentra el Ejecutivo Federal al proponer la limitante en la deducción de los gastos efectuados por parte de los empleadores a favor de los trabajadores que sean exentos para estos últimos, se basa fundamentalmente en el argumento de generar un efecto de simetría en la recaudación ante la asimetría que existía entre los montos deducidos como salarios y los ingresos exentos para los trabajadores, considerando la desaparición del impuesto empresarial a tasa única.

Por lo anterior, con objeto de determinar si en realidad existirá simetría en la recaudación ante la desaparición del impuesto empresarial a tasa única, resultará necesario analizar lo que el principio de simetría tributaria implica, para posteriormente definir si es que la inclusión de la limitante a la deducción de los gastos exentos para los trabajadores antes mencionados resulta simétrica desde un punto de vista económico para los contribuyentes ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única.

¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Planeo, Vol. 77, Primera Parte, p. 19, tesis Aislada, No. de registro 232883.

En términos de lo dispuesto por el Diccionario de la Lengua Española publicado por la Real Academia de la Lengua Española, el término “simetría” significa correspondencia exacta en forma, tamaño y posición de las partes de un todo¹³.

La “simetría fiscal” puede entenderse desde un punto de vista de política pública y recaudación, en el equilibrio que debiera existir entre los ingresos y los gastos públicos. Este principio se basa en el hecho de que, quien realice una erogación, tendrá la posibilidad de deducirla y/o amortizarla, en virtud de que la contraparte (perceptora de la erogación) la reconocerá como un ingreso, y la considerará dentro de la base sobre la cual calculará sus impuestos.

En otras palabras, en materia tributaria, sin ahondar en los requisitos que pudieran existir para uno u otro caso, lo que para un contribuyente es un ingreso acumulable, para el otro sujeto se debe considerar como una deducción autorizada, en la medida en la que esta deducción conste de un gasto efectuado para la generación de ingresos de una persona o negocio.

No obstante, como se mencionó con anterioridad, no en todos los casos a un ingreso corresponde una deducción, como sería el caso de los ingresos por sueldos y salarios exentos para los trabajadores, lo cual crea un boquete en la recaudación fiscal para el Estado.

Así, el Ejecutivo Federal, al buscar simetría en la recaudación ante la desaparición del impuesto empresarial a tasa única, mediante la inclusión de la limitante en la deducción de los pagos exentos para los trabajadores antes mencionada, buscó que hubiera correspondencia en el monto de la recaudación que hasta antes de la eliminación del impuesto empresarial a tasa única venía registrando y la recaudación que se generaría con motivo de la inclusión de la limitante en materia de deducción de ingresos exentos para trabajadores; es decir, no buscó un incremento o decremento en la recaudación a nivel macro económico.

En otras palabras, lo que el Ejecutivo Federal buscó en términos de lo establecido en la Exposición de Motivos, es que mediante la inclusión de la limitante en la

¹³ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, 2001, p. 2067.

deducción de los pagos efectuados por los trabajadores se incremente la recaudación en materia de impuesto sobre la renta en un monto o porcentaje igual al de la recaudación que se dejó de percibir ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única, pues como se mencionó con anterioridad, la limitante establecida en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única existió para cubrir el boquete recaudatorio que se daba al exentar a los trabajadores por ciertos ingresos que sí eran deducidos por las personas morales.

Al respecto, como se mencionó con anterioridad, la Comisión Dictaminadora del Congreso de la Unión coincidió 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, al considerar que dicho porcentaje guardaría relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se derogó y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial y que, además, con esta medida se recuperaría la base gravable del impuesto sobre la renta.

No obstante, la Comisión de Hacienda y Crédito Público propuso reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer que no serán deducibles 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; es decir, no obstante coincidió con el porcentaje de la deducción propuesta por el Ejecutivo Federal, al poner a consideración la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, propuso que la limitante a la referida deducción fuera de 47%, al establecer que no sería deducible la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de los pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores.

Finalmente, una vez que la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal fue aprobada por la Cámara de Diputados, ésta fue remitida para su aprobación a la Cámara de Senadores, misma que aprobó finalmente un porcentaje de deducción del 53% para el caso de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes que no sean disminuidas respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior y del 47% para el caso de disminución de las mismas, argumentando que este porcentaje guardaba relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se derogó y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial y que, además, con esta

medida se recuperaría la base gravable del impuesto sobre la renta; es decir, mismo argumento y diferente tasa de deducción.

Es curioso cómo es que tanto el Ejecutivo Federal como el Congreso de la Unión determinaron que el porcentaje que guardaba relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única y la tasa del impuesto sobre la renta fue del 41% y 47%, respectivamente, pues son dos porcentajes muy diferentes e implica, de ser alguno de los dos casos correctos, que alguno de los dos poderes no determinó de forma correcta dicho porcentaje y por lo tanto, su fundamentación y motivación necesariamente es incorrecta.

ii.a) Análisis de simetría

En la Exposición de Motivos de la iniciativa de reforma fiscal 2014 se señaló que la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abrogó permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador, provocando un tratamiento fiscal asimétrico.

A continuación se realizará un análisis teórico numérico mediante el cual se probará matemáticamente si lo sostenido por el Ejecutivo Federal en la exposición de motivos antes analizada es una afirmación certera o no, en el sentido de que con la inclusión de la limitante de deducción al 47% o 53%, cualquiera que sea el caso, tendrá como consecuencia un efecto de simetría en la recaudación, ante la desaparición del impuesto empresarial a tasa única.

Para que la afirmación del Ejecutivo Federal sea considerada como cierta, es necesario que se cumpla, el supuesto de que la recaudación que el Estado dejará de percibir por la no deducibilidad para efectos del impuesto empresarial a tasa única de los conceptos que representen ingresos exentos para los trabajadores y que hayan sido deducidos en el impuesto sobre la renta por parte de los patrones, es igual a la recaudación que se percibirá por la inclusión de la limitante en la deducibilidad de dichos ingresos exentos para los patrones.

A continuación se analiza un ejemplo sencillo que permitirá comprobar si el objetivo del Ejecutivo Federal de que exista una simetría en la recaudación

tributaria resulta cierto en un caso simple y que considere un universo de contribuyentes tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto empresarial a tasa única que contemple todos los casos posibles en al menos una ocasión.

Como **Anexo I** al presente trabajo se puede apreciar un ejemplo numérico con el cálculo de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única correspondientes al ejercicio de 2013 y con el cálculo del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2014, considerando en el cálculo de este último impuesto la limitante establecida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014.

El ejemplo numérico de referencia considera un universo de contribuyentes compuesto únicamente por 150 personas morales cuyos ingresos son idénticos (\$150 pesos) en ambos ejercicios y cuyas únicas deducciones (igualmente idénticas en ambos ejercicios) son gastos de sueldos y salarios exentos para los trabajadores. Las deducciones se efectúan en un rango desde los \$0.50 pesos y hasta los \$149.50 pesos, aumentando en \$0.50 pesos entre cada persona y sin que dos personas deduzcan el mismo monto en ningún caso.

Cabe mencionar que a efecto no complicar el ejemplo numérico antes señalado, ante la no deducibilidad para efectos del impuesto empresarial a tasa única de las erogaciones por previsión social, no se consideró la aplicación de crédito de impuesto empresarial a tasa única alguno, pues la intención del ejemplo es demostrar con reglas simples el efecto económico en los contribuyentes que tributen en todos los casos sin créditos sujetos al cumplimiento de requisitos que no en todos los casos se podrían cumplir y que distorsionarían el resultado del ejercicio.

Lo anterior tiene por objeto demostrar el resultado para contribuyentes cuyos montos en ingresos y deducciones sean los mismos durante los ejercicios de 2013 y 2014, atendiendo, entre todos los casos, los casos extremos en donde contribuyentes pagan el impuesto empresarial a tasa única durante el ejercicio de 2013 y en donde otro grupo de contribuyentes pagan impuesto sobre la renta durante ese mismo ejercicio. En todos los casos, los contribuyentes del ejemplo pagan impuesto sobre la renta en el ejercicio de 2014 (pues el impuesto empresarial a tasa única fue eliminado) pero se considera la limitante de

deducción establecida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del impuesto sobre la renta.

A continuación se muestran los ejemplos más representativos del ejercicio realizado de la lista de los 150 contribuyentes que se muestran en el Anexo I, considerando en todos los casos ingresos por \$150 pesos tanto en 2013 como en 2014:

		Ejercicio de 2013					2014 con tope en deducción en ISR y sin IETU	
Contribuyente	Deducción	ISR	IETU teórico	ISR total	IETU total	Total	ISR 2014	Diferencia entre 2013 y 2014
1	0.5	44.85	26.25	44.85	0	44.85	44.9205	0.0705
32	31.5	35.55	26.25	35.55	0	35.55	39.9915	4.4415
63	62.5	26.25	26.25	26.25	0	26.25	35.0625	8.8125
118	117.5	9.75	26.25	9.75	16.5	26.25	26.3175	0.0675
150	149.5	0.15	26.25	0.15	26.1	26.25	21.2295	-5.0205

Como se puede apreciar del ejemplo antes señalado, para el ejercicio de 2013, en el caso de contribuyentes cuyas deducciones por concepto de previsión social fueron menores a \$62.50 pesos, el impuesto sobre la renta es mayor que el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mientras que para el caso de los contribuyentes cuya deducción fuera \$62.50, el impuesto sobre la renta sería igual al impuesto empresarial a tasa única, y para los casos en los que la deducción de previsión social sea mayor a \$62.50, el impuesto empresarial a tasa única sería mayor al impuesto sobre la renta, por lo que se pagaría el primero de los impuestos.

En relación con el ejercicio de 2014, tomando una postura conservadora en la que la limitante de deducción de la previsión social es del 53%, es decir, considerando que los contribuyentes únicamente se encuentran en posibilidad de deducir el 43% de las erogaciones correspondientes a previsión social (única deducción), a pesar de que únicamente se causa impuesto sobre la renta, pues el impuesto empresarial a tasa única fue eliminado, los contribuyentes cuya deducción del concepto de previsión social es menor a \$117.50 pagarían un monto mayor de impuesto sobre la renta que el que pagaron por el ejercicio de 2013, mientras que para contribuyentes cuya deducción fuera mayor a \$117.50, se pagaría menos impuesto total que lo que pagaron por el ejercicio de 2013.

Como se puede también observar, el caso en el que se paga una mayor cantidad de impuesto, respecto del año anterior (2013) se da en el caso en el que los contribuyentes obtenían un impuesto sobre la renta idéntico al empresarial a tasa única; es decir, cuando la deducción de los conceptos de previsión social fue de \$62.50. Esta diferencia es de \$8.8125 pesos, lo cual representa un incremento del 33.51% en el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2014, respecto del año anterior (2013).

En el caso de que un contribuyente llevara a cabo la deducción de la previsión social por un monto de \$149.50 pesos, se observa una reducción en el monto del impuesto sobre la renta por pagar en 2014 de un 19.12%, respecto del ejercicio de 2013.

Asimismo, como se observa en el Anexo I al presente, hay un incremento de un 9.67% en el monto recaudado por el fisco por el ejercicio de 2014 (\$4,961.25 pesos), respecto del monto recaudado por el ejercicio de 2013 (\$4,523.40 pesos).

Como también se puede mostrar en el ejemplo, en caso de que se hubiera eliminado el impuesto empresarial a tasa única sin establecer limitante alguna en la recaudación del ejercicio de 2014 (\$3,375 pesos) hubiera caído en un 25.3% respecto de la recaudación obtenida durante el ejercicio de 2013 (\$4,523.40 pesos).

Es decir, existen casos en los que los contribuyentes se ven beneficiados con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única aun con la incorporación de la limitante en la deducción de los pagos que representan ingresos exentos para los trabajadores, aunque en la mayoría de los casos se ven afectados, lo cual explica el incremento en la recaudación dentro del ejemplo mostrado.

Con lo anterior, el objetivo de obtener una “simetría” en la recaudación con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y con la inclusión de la limitante a la deducción de pagos que sean exentos para los trabajadores (como lo es la previsión social), no se cumple, pues del ejemplo matemático antes mencionado se tiene un beneficio del 9.67% para el gobierno federal en materia de recaudación para el ejercicio de 2014, lo cual se cubre el incremento en la carga

impositiva para ciertos contribuyentes de hasta un 33.51% durante el ejercicio de 2014.

Aun y cuando el ejemplo anterior no se trata de datos estadísticos de contribuyentes reales, dada la explicación, sería sumamente improbable que el efecto de simetría al que el Ejecutivo Federal se refiere se cumpliera, por lo que la fundamentación y/o motivación de dicho poder al proponer la limitante en la deducción de los gastos en comento no encuentra sustento desde un punto de vista matemático y atendiendo a la definición de “simetría” antes mencionada.

iii. Garantías y principios constitucionales

iii.a) Constitucionalidad

El artículo 133 de la Constitución señala que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán ley suprema de toda la Unión. Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados.

La Constitución contiene los principios que todo ordenamiento debe seguir y que los legisladores deben contemplar en el proceso legislativo de elaboración, propuesta, aprobación y publicación de una ley.

Conforme a lo señalado por Marat Paredes Montiel, “la situación más importante que se presenta en el procedimiento legislativo es, definitivamente, que la creación de ley está determinada por la Constitución, es decir, la importancia de la ley no se debe tan sólo a la aprobación de la misma por parte del Congreso de la Unión”¹⁴.

Ignacio Burgoa, por otro lado señala que “la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento cúspide de todo el derecho positivo del Estado, por lo que ninguna ley secundaria u ordinaria que forman el sistema jurídico estatal

¹⁴ MARAT PAREDES, Montiel, El Principio de Reserva de Ley, Primera Edición, México. Porrúa, 2001. p. 22.

debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales”.¹⁵

Así, cualquier ley federal, local o de cualquier otro ámbito que no se emita respetando los principios establecidos por la Constitución, aunque fuere emitida por el Congreso de la Unión y siguiendo el proceso legislativo contemplado en la legislación aplicable, vulneraría el principio de supremacía de la Constitución, por lo que ya sea que exista una propuesta por parte del Poder Ejecutivo o Poder Legislativo, éstas deben ser redactadas con un cuidado extraordinario que permita el cumplimiento y observancia de cada aspecto contenido en la Constitución.

Por otro lado, el artículo 31, fracción IV de la Constitución 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.

En dicha disposición constitucional, se encuentran principios tributarios de i) legalidad; ii) proporcionalidad; iii) equidad; y iv) destino al gasto público, que al estar establecidos en la Constitución, toda ley fiscal debe respetarlos. Estos principios serán explicados con mayor detalle en siguientes secciones y en cada una de ellas se analizará el cumplimiento de los mismos; esto, con objeto de determinar si existió alguna violación a alguno o todos los principios antes mencionados con la publicación de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A continuación se analizará si la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria de alguno de estos principios constitucionales.

iii. b) Legalidad tributaria y seguridad jurídica

En el presente apartado se demostrará que resulta inconstitucional la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del mes de enero de 2014, al limitar la deducibilidad de los pagos de los patrones que a su

¹⁵ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Quinta Edición, Editorial Porrúa, 1984, p. 356.

vez sean ingresos exentos para el trabajador, pues dicha fracción viola el principio de legalidad tributaria y por tanto, la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El artículo 16 de nuestra Constitución señala 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.

Asimismo, como se mencionó con anterioridad, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución contiene implícito el principio de legalidad.

Marat Paredes Montiel destaca la importancia de la certeza en los tributos, en una palabra, “la determinación del impuesto a pagar no debe quedar en manos de la Administración. Esta certeza en un Estado de Derecho, solamente puede darla una fuente jurídica: la misma ley”¹⁶.

Asimismo, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala que “las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme el proceso legislativo que prevé nuestra Constitución, es decir, sólo la ley, formal y materialmente considerada, puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”¹⁷.

De esta manera, el principio de legalidad tributaria implica el que la imposición de una contribución además de estar fundada y motivada por parte del legislador, sea el mismo legislador quien determine claramente en la norma cualquier elemento de dicha contribución y no sea la autoridad fiscal quien tenga esta tarea.

En la tesis de jurisprudencia por reiteración P./J. 106/2006¹⁸, el Pleno de la suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que a través del principio de legalidad tributaria, la obligación constitucional es del legislador, y no de las autoridades administrativas, de establecer los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los

¹⁶ MARAT PAREDES. Op. Cit., p.3

¹⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición, Editorial Limusa, 2002, p. 53.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XXIV, octubre de 2006, p. 5, Tesis Jurisprudencial, No. de registro 174070.

gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Esto también lo confirma Juan Rafael Bravo Arteaga¹⁹, quien establece que el principio de legalidad tributaria exige que en la norma general estén concentrados todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, a saber, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base y tasa o tarifa.

Como se puede observar, en general, los estudiosos de la materia coinciden en que los legisladores deben seguir los principios tributarios, incluyendo el de legalidad, al redactar y aprobar una ley, para que exista certeza para los contribuyentes en la determinación y pago de cualquier contribución contenida en ella; esto con independencia de que no es la autoridad administrativa quien deba expedir dicha ley.

Del principio de legalidad tributaria también se desprende que las leyes emitidas deben contener la fundamentación y motivación correspondientes, pues de otra manera los contribuyentes estarían sujetos a cualquier razón caprichosa de los legisladores en el establecimiento de contribuciones.

Así, en caso de que una regulación que implique el pago de algún tributo sea emitida por una autoridad administrativa, evidentemente dicha regulación no tendría el proceso legislativo al que toda ley debe ser sometido y que en resumen, implica el ser propuesta por uno de los poderes antes mencionados y ser analizada y, en su caso, aprobada por el Congreso de la Unión, cuidando siempre que se cumplan con los principios constitucionales antes mencionados.

En los siguientes sub-apartados se analizarán las razones por las que se considera que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria de los dos elementos de la legalidad tributaria antes mencionados.

iii.b.1) Cálculo del factor y regla miscelánea

¹⁹ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Colombia, Editorial Legis, p. 49.

En términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el factor de deducibilidad de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores será menor cuando, en el ejercicio de que se trate, disminuya respecto del ejercicio fiscal inmediato anterior.

Así, la disposición bajo análisis establece dos factores distintos que los patrones deberán considerar para aplicar la deducción de los pagos que efectúen a favor de sus trabajadores (uno del 0.53 y uno de 0.47).

Como se mencionó con anterioridad, la garantía de legalidad tributaria implica que i) las contribuciones deben ser creadas mediante un acto legislativo y que ii) la ley establezca los elementos esenciales de los tributos, los cuales deben estar claramente redactados, por lo que ni el legislador ni mucho menos una autoridad administrativa están facultados constitucionalmente para emitir contribuciones a placer o realizar modificaciones a la legislación sin justificación alguna.

En el caso concreto, la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece el procedimiento que los patrones deben llevar a cabo para determinar si les resulta aplicable el factor de 0.53 para la deducibilidad de los pagos, o bien el 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 dichos trabajadores, en el ejercicio en que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Este procedimiento se encuentra contenido en la regla 3.3.1.29. de la Resolución Miscelánea Fiscal (originalmente la Regla 1.3.3.1.16.).

Considerando que el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, a publicar anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general para facilitar su conocimiento por parte de los contribuyentes por parte de los contribuyentes, pudiendo publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limiten a periodos inferiores a un año.

Por lo tanto, dado que el procedimiento para determinar este porcentaje se encuentra regulado en la Resolución Miscelánea Fiscal, es dicha autoridad quien establece una mecánica que debiera estar regulada en ley y que cataloga la totalidad de los pagos que un patrón pueda efectuar, sin explicación o fundamentación alguna; es decir, a su propio arbitrio.

Por lo anterior, al no existir en la Ley del Impuesto sobre la Renta un procedimiento para determinar una medición precisa de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores en dos ejercicios sujetos a comparación se considera que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de legalidad tributaria.

Esto, sin mencionar que al tratarse de una publicación de carácter anual, las mismas autoridades fiscales podrían, en cualquier año y, más aún, en cualquier momento del año, mediante una modificación a la resolución miscelánea fiscal, cambiar la mecánica de cálculo prevista en la regla miscelánea bajo análisis, de manera que los contribuyentes estarían sujetos a la forma en la que dicha autoridad fiscal considerara como conveniente que se determinara la aplicación de dicho factor.

Asimismo, dicha regla miscelánea no establece qué factor deben aplicar los contribuyentes durante el ejercicio de 2014, pues al ser el primer ejercicio de aplicación de esta regla, los contribuyentes no sabrían con ninguna seguridad si deben aplicar un factor de deducibilidad del 47% castigado o bien, un factor del 53% y mucho menos la postura de las autoridades fiscales al respecto. Cabe mencionar que en muchos casos, esta deducción representa la deducción más importante para los contribuyentes, y en muchos otros, la única deducción, por lo que esa diferencia de 6% representa para muchos contribuyentes un cantidad muy importante en su patrimonio.

Asimismo, como se analizó en la regla miscelánea, es la misma autoridad fiscal quien establece mediante un listado ejemplos de pagos que se les otorgan a los trabajadores y que, en opinión de dicha autoridad, representan ingresos exentos para estos últimos.

Esto resulta bastante grave considerando que algunos de dichos conceptos no representan un incremento en el patrimonio de los trabajadores, tal como el caso de los seguros de vida o de gastos médicos mayores.

En efecto, en el caso de los seguros de vida o de gastos médicos mayores, no es sino hasta el momento en el que ocurre un acto considerado como siniestro para que un trabajador o en el caso de seguro de vida, la familia del trabajador, obtenga beneficio en el patrimonio de los mismos; es decir, desde un punto de vista contable, por el simple hecho de haber contratado un seguro de vida para los trabajadores, no representa incremento en el patrimonio de los mismos alguno y peor aun, en el caso de un seguro de vida, ni siquiera sería el trabajador quien recibiera algún beneficio, en este caso, al morir.

Como se puede observar, la regla miscelánea bajo análisis viola por completo el principio de legalidad y con ello la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues queda a capricho de la autoridad definir tanto la mecánica de determinación de aplicación de un factor de deducibilidad del 47% o 53%, como la determinación de los conceptos que deben ser considerados como pagos que representan ingresos exentos para los trabajadores, aun cuando algunos de éstos no lo son.

iii.b.2) Justificación en Exposición de Motivos de “simetría”

La limitante para deducir los pagos de los patrones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador se basa en la supuesta justificación, por parte de quien propuso la disposición, o sea, el poder ejecutivo, de que dicho tratamiento implicaba una asimetría fiscal.

Ahora bien, como se demostró en el Apartado “ii.a) *Análisis de simetría en la limitante de deducción*”, el objetivo de obtener una “simetría” en la recaudación mediante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y mediante la inclusión de la limitante a la deducción de pagos que sean exentos para los trabajadores (como lo es la previsión social), no se cumple, pues del ejemplo matemático teórico mostrado en dicho apartado, el gobierno federal, obtendría un beneficio del 9.67% en materia de recaudación para el ejercicio de 2014, lo cual se cubre el incremento en la carga impositiva para ciertos contribuyentes de hasta un 33.51% durante el ejercicio de 2014 (ver Anexo I).

Asimismo, en el supuesto, sin conceder, que existiera “simetría” en el porcentaje de limitante de la deducción en comento utilizando los factores aprobados por el Congreso de la Unión, se estaría cayendo en una contradicción, pues en la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se señaló que el porcentaje de deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador guardaba relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se deroga y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, mientras que el porcentaje aprobado, el cual, en términos de lo establecido por la cámara de senadores, cumpliría también con esta simetría, fue del 47%.

Es decir, la presunta justificación del Ejecutivo Federal para limitar deducción de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador fue que el porcentaje del 41% guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se deroga y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, mientras que, finalmente se aprobó un porcentaje de deducción del 47% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador y del 53% cuando no se disminuya el monto de los pagos que se consideran como ingresos exentos de un año a otro.

En ese sentido, el porcentaje de limitante a la deducción aprobado por el Congreso de ninguna manera resultaría simétrico, pues si el Ejecutivo señaló que la simetría se conseguía con el porcentaje del 41%, existiría una contradicción entre dichos poderes.

Por lo anterior, la Exposición de Motivos de la iniciativa de ley presentada ante el Congreso por parte del Ejecutivo Federal carece de debida motivación y fundamentación que todo acto de autoridad que implique la afectación de la esfera jurídica de los particulares debe contener, violando así los derechos fundamentales de legalidad y la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El hecho de que el Ejecutivo Federal o el legislador hayan renunciado a su potestad de gravar determinados ingresos de los trabajadores mediante el otorgamiento de la exención, no es justificante para sostener que una supuesta asimetría se corrige limitando la deducción de un gasto que claramente resulta indispensable para el patrón.

En todo caso, a fin de cumplir con el principio de simetría fiscal, se debería de reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de que no permitan que ciertos ingresos de los trabajadores fueran exentos para efectos del impuesto sobre la renta y no de forma por demás desproporcional pretender que el patrón sea el que absorba el impacto económico y jurídico de ello a través de negar la deducción.

Lo anterior es así, pues los patrones no pueden evitar efectuar el pago de las remuneraciones que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores al tratarse de gastos necesarios para el funcionamiento del negocio (como se comentó anteriormente), pues se encuentran obligados a ello de conformidad con la Ley Federal del Trabajo y el no efectuarlos pudiera derivar en peligro para la continuidad del negocio o hasta en prisión para los patrones.

iii.b.3) Relación con el IETU

Una vez determinado que la referencia del Poder Ejecutivo y de los legisladores a la simetría fiscal es errónea e infundada, también es importante analizar que la referencia al impuesto empresarial a tasa única que hace el Poder Ejecutivo en su propuesta de reforma es errónea, al proponer la limitante en comento.

Los Tribunales Colegiados han señalado que hay 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 hacia los otros, pues su intención con el primero es hacer tributar a quienes no estaban pagando el segundo y, finalmente, la naturaleza complementaria pero a la vez distinta de ambas contribuciones²⁰.

De dicho precedente se desprende que no obstante que el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta son complementarios, la naturaleza de ambos tributos es distinta y, por ende, no guarda sustento lo afirmado por el legislador a efecto de justificar la limitante de la deducción objeto del presente trabajo.

²⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XXV, Octubre 2013, p. 1770. No. de registro 2004700.

Como se mencionó, en todo caso, en lugar de transferir la carga del boquete en la recaudación por la exención de ciertos ingresos a los trabajadores mediante una limitante a la deducibilidad de estos pagos justificada indebidamente con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única, a fin de cumplir con el principio de simetría fiscal, en caso de ser posible cumplirlo, se debería de reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de que no permitan que ciertos ingresos de los trabajadores fueran exentos para efectos del impuesto sobre la renta y no de forma por demás desproporcional pretender que el patrón sea el que absorba el impacto económico y jurídico de ello a través de negar la deducción

Por todo lo anterior, el pretender buscar una simetría en la recaudación del Gobierno Federal mediante la imposición de limitantes en una deducción relativa al cálculo del impuesto sobre la renta, bajo la justificación de la desaparición de un impuesto diverso de éste, resulta violatorio del principio de seguridad y legalidad jurídica.

iii.c) Proporcionalidad

En el presente apartado se demostrará que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece las garantías de justicia tributaria, entre las que se encuentra la garantía de proporcionalidad.

En palabras de Juan Álvarez Villagómez, “la capacidad contributiva se relaciona con la riqueza del sujeto sobre quien recae la obligación fiscal, que dicho de otra forma, es la capacidad de pago que tiene el contribuyente, el cual servirá de base para determinar el importe de su contribución al Estado”. Continúa señalando dicho autor que “el sistema fiscal proporcional establece con claridad la carga que a cada uno debe soportar... ...porque sabemos que las leyes no deberían establecer privilegios ni discriminaciones, por lo que no es aceptable que la mayoría cargue sobre la minoría cualquier gravamen que estime conveniente en pro de la redistribución económica”²¹.

²¹ ÁLVAREZ VILLAGÓMEZ, Juan, El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal, Primera Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2014, p. 95,139 y 140.

La capacidad económica se relaciona con la riqueza del sujeto sobre quién recae la obligación fiscal, que dicho de otra forma es la capacidad de pago que tiene el contribuyente, el cual servirá de base para determinar el importe de su contribución al Estado.

Dicho autor continúa estableciendo “que el sistema proporcional esta fuera de vicios, al imponer la misma alícuota para los que poseen grandes sumas como para los que menos tienen, se trata de normas genéricas y generalizadas”. El principio de capacidad económica está relacionado con la distribución de la carga fiscal, por lo que al ser incorporado de manera explícita o implícita en el derecho tributario, obliga al legislador a que tome en consideración diversos indicadores que revelen la diferente capacidad que tiene cada individuo para contribuir, es decir, una capacidad económica individual.

El Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez menciona en su libro “Principios de Derecho Tributario”, que “la idea de proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo, del que la contribución forma parte, y de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos.”²²

Por lo anterior, la proporcionalidad tributaria consiste en que la ley permita a los contribuyentes a contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo, por lo que se debe de considerar la totalidad de los atributos fiscales de un contribuyente para efectos de estar en posibilidad de determinar su verdadera capacidad contributiva; es decir, se debe considerar la naturaleza de las operaciones de los contribuyentes para determinar si, por ejemplo, las deducciones que efectúa son estrictamente indispensables o no y con ello que

²² DELGADILLO GUTIÉRREZ. Op cit., p. 55

éste grave conforme a su capacidad económica considerando ingresos, utilidades o rendimientos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación soporta lo anterior al establecer que la garantía de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos²³.

En este sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido 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.²⁴

Para el caso de los impuestos directos, la capacidad contributiva se da en función del ingreso que se recibe y de los gastos que se erogan para obtener dichos ingresos (deducciones), por lo que para que un impuesto sea proporcional se debe atender al incremento en el patrimonio del contribuyente, visto desde un punto de vista contable, al ingreso neto obtenido de una persona.

En muchas ocasiones se confunde el concepto de incremento patrimonial con el de incremento en los ingresos; no obstante, cabe recordar que el incremento patrimonial únicamente se da cuando el capital de una persona se incrementa; es decir, cuando se obtiene un incremento en la utilidad de una persona (cuando los ingresos exceden a los gastos que se erogaron con motivo de la obtención de dichos ingresos).

En efecto, el ingreso neto de una persona es igual a la utilidad que dicha persona percibe por su actividad económica; es decir, es la obtención de las ganancias que se deriven de la realización de una actividad económica sujeta a la obtención de ingresos y a la erogación de gastos para su obtención.

²³Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volumen 199-204, Primera Parte, p. 144, Tesis Jurisprudencial, No. de registro 232197.

²⁴Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 22, Tesis Jurisprudencial, No. de registro 192849.

Así, el alcance que se ha dado a la garantía de proporcionalidad tributaria implica que la ley obligue a los contribuyentes a enterar el impuesto que realmente les corresponde.

Esto es, al no poder deducir la totalidad de las erogaciones que un contribuyente efectúe para alcanzar su objeto social, se desconoce la capacidad contributiva del mismo, por lo que el impuesto resultante sería desproporcional respecto al ingreso neto obtenido.

El que los contribuyentes no estén en posibilidad de deducir las remuneraciones a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, provoca el desconocimiento de su verdadera capacidad contributiva, por lo que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de proporcionalidad tributaria, máxime que como se mencionó en apartados anteriores, este gasto es más que necesario para los patrones, pues de no efectuarlo ponen en peligro la marcha del negocio y hasta la libertad de los mismos.

En efecto, la limitante para deducir totalmente los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, implica que los contribuyentes (patrones) deben enterar el impuesto desconociendo gastos que inciden en su capacidad económica y que en muchas ocasiones resultan ser el gasto más importante de los contribuyentes, enterando en consecuencia un impuesto que en realidad no les corresponde a su resultado neto o a su “renta”.

Para reforzar la conclusión anterior, se realizará un análisis reconocido por el Poder Judicial Federal²⁵ de la razonabilidad en la limitante de una deducción, y que consta de tres pasos:

- i. Determinar si la finalidad de la ley es objetiva y constitucionalmente correcta en razón de los medios escogidos por el legislador.
- ii. Examinar la racionalidad de la medida (que sea adecuada), existiendo una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.

²⁵ Tesis de jurisprudencia 1a./J. 55/2006 y 1a./J. 84/2006 publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

iii. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva entre otros bienes o derechos protegidos por la Constitución, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

En relación con la primera limitante de deducir los pagos de los patrones que a su vez sean ingresos para los trabajadores (punto i), el Ejecutivo Federal busca reducir la asimetría fiscal que supuestamente se generó por la desaparición del impuesto empresarial a tasa única.

De la lectura a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014, se advierte que sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador, pues dicho porcentaje guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se deroga y la tasa del impuesto sobre la renta empresarial y con esta medida se recupera la base gravable del impuesto sobre la renta y se reduce la asimetría fiscal (esto sin considerar que el Senado estableció que el factor mediante el cual se guardaba dicha relación es del 47%).²⁶

En este sentido, como se mencionó en el apartado “Análisis de simetría”, el objetivo de obtener una “simetría” en la recaudación con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y con la inclusión de la limitante a la deducción de pagos que sean exentos para los trabajadores (como lo es la previsión social), no se cumple en términos del ejemplo matemático analizado en dicho apartado, por lo que el fin buscado con la limitante de la deducción de los pagos de los patrones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador es totalmente inválido desde un punto de vista constitucional.

De igual manera, no existe una racionalidad de la medida utilizada por el legislador para efecto de reducir la supuesta asimetría fiscal (punto ii), ya que no existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, pues

²⁶ Tesis de jurisprudencia 1a./J. 102/2007 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, julio de 2007, p. 233.

el Poder Ejecutivo, a fin de suplir la ausencia del impuesto empresarial a tasa única y sus efectos recaudatorios, así como reducir la supuesta asimetría fiscal, pretende recaudar un impuesto sobre la renta en mayor cantidad al limitar las deducciones de los contribuyentes.

No obstante ello, con la limitante de la deducción de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador únicamente genera que la utilidad fiscal de los contribuyentes sea mayor; sin embargo, no existe una racionalidad de la medida utilizada por el legislador para efecto de reducir la supuesta asimetría fiscal.

Finalmente, se señala que no existe una relación proporcional entre los medios y los fines (punto iii), siendo que se afecta de manera innecesaria y excesiva el derecho de proporcionalidad, además de que existe otra alternativa para reducir la supuesta asimetría fiscal generada por el propio legislador (como lo sería eliminar la exención para los trabajadores).

En efecto, además de que no existe una relación racional entre los medios y los fines al imponer un límite sobre la deducción de los pagos de los patrones que a su vez sean exentos para los trabajadores, dicha modificación resulta desproporcional.

Por lo anterior, la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta desconoce el efecto financiero total que sufren los patrones derivado de efectuar erogaciones que resultan ingresos exentos para sus trabajadores, por lo que no existe razón válida para que el efecto de la exención que disfruta un tercero, como es el caso de los trabajadores, incida de manera directa en la carga tributaria del patrón.

Por todo lo anterior, se considera que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio constitucional de proporcionalidad.

iii.d) Equidad

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé el derecho fundamental de equidad tributaria y por lo tanto, de igualdad.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra igualdad, significa: I. *“conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”*, así como *“correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo”*. II. ante la ley: *“principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.”*

Desde un punto de vistas jurídico, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México²⁷, señala que la igualdad consagrada en diversos artículos de nuestra Constitución es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos. Se señala que el requerimiento igualitario de la justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados igual y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias relevantes.

El Doctor Herbert Bettinger Barrios menciona que “existen dos elementos principales en la equidad: el mismo tratamiento para personas en igualdad de circunstancias y uno relativo aceptable para personas de circunstancias distintas. La primera requiere la definición de la igualdad en circunstancias, y la segunda necesita la del tratamiento relativo aceptable”²⁸.

Asimismo, Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez afirma que “la equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia contributiva”²⁹.

De lo anterior se desprende que la igualdad de trato en una disposición fiscal debe darse a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias (“tratar igual a los iguales”).

²⁷ Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp. 1610 y 1611.

²⁸ BETTINGER BARRIOS, Herbert, Aspectos de política fiscal, Segunda Edición, Tax Editores Unidos, 2002, p 38.

²⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ. Op cit., p. 55

Como ya se comentó, de conformidad con la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece un porcentaje de deducción del 53% para el caso de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes que no sean disminuidas respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior y del 47% para el caso de disminución de las mismas respecto del ejercicio inmediato anterior.

Considerando que además de que las erogaciones efectuadas en favor de los trabajadores son tratadas como gastos estrictamente indispensables, los patrones no pueden suspender o dejar de efectuar los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, es decir, no es una opción para dichos patrones el efectuar remuneraciones que no sean ingresos exentos para sus trabajadores.

De esta manera, los patrones que efectúan pagos a sus trabajadores que a su vez sean ingresos no exentos para los mismos (como el caso de bonificaciones o pagos por productividad), podrán ser deducidos en su totalidad, mientras que para los patrones que efectúan los pagos a sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para los mismos (como previsión social), no podrán ser deducidos en su totalidad; no obstante ambos patrones se encuentran obligados a efectuarlos y, además, en ambos casos se trata de gastos estrictamente indispensables para la obtención de ingresos gravados para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Aun cuando todos los patrones deben realizar pagos mínimos obligatorios en términos de la Ley Federal del Trabajo (como lo sería el aguinaldo o la prima vacacional), existen pagos a los cuales algunos de éstos se encuentran obligados a efectuar y que también son estrictamente indispensables.

En efecto, existen patrones que otorgan previsión social u otros beneficios a los trabajadores que se encuentran exentos para estos últimos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Estos gastos, aunque no necesariamente se encuentran contemplados en la Ley Federal del Trabajo como un pago mínimo y obligatorio a los trabajadores, son erogaciones que resultan obligatorias para los patrones ya sea en términos de contratos ley celebrados con sindicatos o bien, mediante el simple acuerdo por escrito con un trabajador (contrato laboral).

En ningún caso el patrón se exime de realizar los gastos antes mencionados, pues el hacerlo provocaría paros laborales o consecuencias que pudieran poner en peligro el negocio en marcha.

Así, los patrones que cuenten con trabajadores cuyos ingresos no estén sujetos a las exenciones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta (salvo las prestaciones mínimas de ley laboral) son tratados de manera diferente a los patrones cuyos trabajadores cuentan con un nivel mayor de ingresos considerados como exentos para efectos de dicha ley.

Lo anterior, pues la limitante de la deducción en cuestión se hace efectiva cuando el pago que recibe el trabajador se considera como ingreso exento para efectos del impuesto sobre la renta, situación que resulta totalmente ajena para el patrón.

Como se mencionó, el principio de equidad se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Para ser violado, este principio no requiere el que una norma legal establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio.

No obstante, pudieran existir razones válidas y objetivas para que exista un trato desigual por parte de la ley fiscal, sin embargo, este trato debiera estar plenamente justificado, al menos en la exposición de motivos de la ley, con el fin de dar certeza a los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado varios criterios jurisprudenciales que delimitan dichos motivos, entre los cuales se encuentra la tesis de jurisprudencia 102/2007, emitida por la Primera Sala, en la que se ha arribado a la conclusión de que las razones distintivas pueden o no ser elementos propios de los contribuyentes, lo que evidencia que la razón para justificar un tratamiento fiscalmente desigual, realmente debe ser objetiva y sustanciosa.

En caso de requerir justificar un tratamiento desigual de contribuyentes, es obligatorio que existan razones contundentes y suficientes para que dicha distinción respete el principio de equidad tributaria.

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 tesis ICV/99 y 28/2007 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 (ley o exposición de motivos).

Sin embargo, el tratamiento desigual entre contribuyentes siempre debe atender a una razón objetiva y contundente que debe estar orientada a que los fines extrafiscales sean considerados útiles para el desarrollo armónico del país.

Independientemente de lo anterior, debe tenerse en consideración que la existencia de un fin extrafiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, cualquiera que sea su fuente y donde esté ubicado, debe respetar las garantías de justicia tributaria.³⁰

Así, en el caso de que exista una distinción en el tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al supuesto legal, debe estar contenido 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 reciban un trato desigual.

El hecho de que en la exposición de motivos se haya justificado el Ejecutivo Federal en el concepto de “simetría” para limitar la deducción de los pagos efectuados por los trabajadores y con ello incrementar la recaudación en materia de impuesto sobre la renta en un monto o porcentaje igual al de la recaudación que se dejó de percibir ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única, no justifica el trato desigual a los patrones que cuenten con empleados cuyos ingresos sean considerados exentos respecto de los patrones cuyos empleados

³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Diciembre de 1999, p. 15, Tesis Aislada, No. de registro 192744.

no tengan ingresos exentos además de los mínimos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin toman en cuenta que dicha justificación, resulta infundada e incorrecta.

Así, el trato diferenciado que ocasiona el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de equidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

iv) Derechos humanos

En el presente Capítulo se realizará un ejemplo de Derecho Humano que en materia tributaria establece nuestro sistema jurídico y si dicho derecho es violado por la entrada en vigor y aplicación de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

iv.a) Derechos de las personas morales

Como un breve antecedente, me refiero a la reforma en materia constitucional que entró en vigor en junio de 2011, la cual sacó a flote uno de los elementos que cambió la perspectiva del derecho constitucional para enfocarla en la protección y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados por México.

El artículo 1° de la Constitución establece que todo individuo gozará de los derechos humanos que se reconozcan en la misma y en los tratados internacionales, así como de las garantías para su protección cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse.

Algo muy importante que surgió con motivo de esta reforma es el criterio “pro persona”, el cual se consagra en el artículo 1° de la Constitución y es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor de la persona e implica que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de

derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio³¹.

Por lo tanto, el principio “pro persona”, como su nombre lo dice, es el principio que debe regir en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas en México, respetando en todo momento la interpretación que se derive de observación de los tratados internacionales firmados por México, tal como son la Carta de la Organización de los Estados Americanos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En términos de lo dispuesto por la profesora-investigadora Ximena Medellín, “la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteró su posición en el sentido de que todas las autoridades sin excepción se encuentran obligadas a asumir una responsabilidad de Estado en la implementación de esta compleja transformación constitucional; y, en especial, reconocen aquella que enfrentan las y los operadores de justicia, particularmente quienes tienen en sus manos la impartición de justicia o funciones asociadas con la defensa –tanto jurisdiccional como no jurisdiccional– de los derechos humanos, para desarrollar todas sus acciones desde el nuevo paradigma que supone la incorporación de una perspectiva de derechos humanos”.

Continúa estableciendo dicha autora que “lo anterior implica, entre otras cuestiones, el replanteamiento de estructuras y categorías de pensamiento utilizadas tradicionalmente por las y los juristas, además del desarrollo de una profunda reflexión sobre el papel de la impartición de justicia en un Estado democrático y constitucional de derecho. En estas condiciones, es importante resaltar que un cambio de tal envergadura requiere de estrategias y mecanismos adecuados y eficaz es para garantizar que las nuevas disposiciones constitucionales alcancen los fines para los cuales han sido diseñadas”³².

³¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XXI, febrero de 2005, p. 1744, Tesis Aislada, No. de registro 179233

³² MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos “Principio Pro Persona”, Primera Edición, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013, p. 4.

Ahora bien, con objeto de interpretar de manera adecuada estos derechos tratándose de su aplicación a las personas morales, es importante mencionar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que si bien el vocablo “persona” a que se refiere el artículo 1° de la Constitución comprende a las personas morales, la titularidad de los derechos fundamentales dependerá necesariamente de la naturaleza de los derechos en cuestión y, en su caso, de la función o actividad de aquéllas; es decir, existen derechos humanos que únicamente resultan aplicables a personas físicas y otros que resultan aplicables tanto a personas físicas como a morales. Esto se define por el alcance y/o límites que el juzgador les fije³³.

El artículo 25 de la Constitución establece que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante competitividad, el fomento al crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza.

Dicho artículo también establece que la competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁴ ha establecido que aunque el gobierno está facultado para implementar las medidas rectoras del desarrollo nacional, regulando y fomentando las actividades que demande el interés general, siempre debe acatar el marco de libertades y derechos fundamentales que otorga la Constitución a los mexicanos.

Así, en términos del artículo 25 de la Constitución, si bien el Gobierno se encuentra constitucionalmente facultado para implementar las medidas rectoras del desarrollo nacional, incluso regulando y fomentando las actividades que demande el interés general, dichas medidas deben ser impuestas en estricto acatamiento del marco de libertades que otorga la propia Constitución, pues de lo

³³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Pleno, febrero de 2014, p. 273, Tesis Aislada, No. de registro 2005521.

³⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXV, Marzo de 2007, p. 79, Tesis Jurisprudencial, No. de registro 173020.

contrario éstas serían violatorias de los derechos humanos que ésta misma reconoce.

Por otro lado y en relación con lo anterior, el artículo 133 de la Constitución establece que la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que de ella emanen y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados.

En términos de lo dispuesto por la profesora-investigadora Ximena Medellín, “las disposiciones constitucionales que reconocen a los derechos deben leerse, además, a la luz de aquellas que se refieren a las obligaciones estatales correspondientes, entre ellas, el mandato contenido en el artículo 133 de la Constitución, en virtud del cual tanto la Constitución como los tratados internacionales en la materia deben ser el referente para la interpretación y aplicación de todas las normas del sistema. Ahora bien, cuando a esta premisa le añadimos el componente del principio “pro-persona”, la cuestión toma una dimensión distinta. Si consideramos que existe un mandato constitucional que obliga a las autoridades a favorecer en todo momento la protección más amplia para la persona, debemos de concluir que el parámetro para determinar la correcta interpretación y aplicación de otras normas también debe ser el más favorable para la persona”³⁵.

iv.b) Derecho humano a la Seguridad Jurídica (Principio de Protección y confianza legítima)

Como se concluye en el apartado referente al principio de legalidad y seguridad jurídica, la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 y sus disposiciones correlativas carecen de certeza jurídica para los contribuyentes, toda vez que sin una justificación debidamente fundada y demostrada, el Ejecutivo Federal impuso una limitante para deducir los pagos de los patrones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador,

³⁵ MEDELLÍN URQUIAGA. Op. cit., p. 53

afectando una serie de factores extra-fiscales de las personas morales, como lo serían estabilidad financiera, estrategias comerciales, laborales, de inversión, entre otros.

Lo anterior, transgrede el principio de protección y confianza legítima que debiera regir a todo acto administrativo, pues dicho principio obliga a proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias que pudieran causar incertidumbre jurídica a que se refieren los artículos 14 y 16 de la Constitución, como se analizó en su oportunidad.

El Estado Mexicano ha celebrado diversos tratados en los cuales también se consignan la anterior garantía de seguridad jurídica, como es el caso concreto la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a la cual se adhirió en 1969.

En palabras de Christian Steiner y Patricia Uribe “con el fin de salvaguardar los derechos fundamentales de la persona, la Convención estableció dos órganos competentes para conocer de las violaciones a los derechos humanos: La Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos. La primera había sido creada en 1959 e inició sus funciones en 1960, cuando el Consejo de la OEA aprobó su Estatuto y eligió sus primeros miembros”.

Dichos autores señalan que “la Corte Interamericana de Derechos Humanos inició sus funciones cuando la Convención entró en vigor. El 22 de mayo de 1979, los Estados Partes eligieron, durante el Séptimo Período Extraordinario de Sesiones de la Asamblea General de la OEA, a los juristas que en su capacidad personal, serían los primeros jueces que compondrían la Corte Interamericana”³⁶.

De esta forma, conforme a la garantía y derecho humano de seguridad jurídica, los actos administrativos que emitan las autoridades deberán ser claros en su fundamentación y motivación, pues de lo contrario provocaría incertidumbre jurídica a los gobernados.

Así, como se ha comentado en apartados anteriores, para respetar la garantía de seguridad jurídica, la ley debe definir con precisión cada uno de los elementos que

³⁶ STEINER, Christian y URIBE, Patricia, “Convención Americana de sobre Derechos Humanos Comentada”, Primera Edición, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, agosto de 2014, p.6 y 7.

conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

Lo anterior, ha sido corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial³⁷, mediante la cual se advierte que a efecto de cumplir con la garantía de seguridad jurídica, las reglas que conforman los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad deben contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, destacando el hecho que la garantía de seguridad tiene como finalidad que la autoridad no actúe de manera arbitraria al ejercer sus distintas atribuciones establecidas en ley.

De lo anterior se desprende que el alcance de la garantía de seguridad jurídica en materia administrativa-fiscal consiste básicamente en: a) dar certidumbre de los derechos de los contribuyentes; b) indicar cuáles son las consecuencias fiscales que surten con los supuestos de causación; y c) prevenir las arbitrariedades de las autoridades hacendarias.

En materia tributaria la garantía y derecho humano de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 de la Constitución, así como en la Convención Americana de Derechos Humanos, se resume en la certeza y previsibilidad que deben tener los contribuyentes para la causación de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que debe observar la autoridad fiscal al momento de aplicar las disposiciones tributarias.

La actividad de la autoridad que le perjudica a los contribuyentes, como se mencionó con anterioridad, es el hecho que de forma sorpresiva y sin justificación sostenible el Ejecutivo Federal impuso una limitante para deducir los pagos de los patrones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, afectando las decisiones de negocios de algunos contribuyentes, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuro crecimiento en su fuerza de trabajo, pues todos estos elementos se habían planeado originalmente con la regulación que permitía deducir al 100% un

³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXIV, Octubre de 2006, p. 351, Tesis Jurisprudencial, No. de registro 174094.

gasto necesario como lo es el salario pagado a dichos trabajadores, si distinción respecto de si dicho salario tiene o no un componente exento para los trabajadores.

Ahora bien, en relación con el derecho humano y garantía de seguridad jurídica, resulta relevante aludir al principio de confianza legítima, el cual está ligado con lo antes señalado.

En palabras de Ana María Cubillos Rodríguez y de Nicolás Arocha-Roldán, “el principio protector de la confianza legítima responde a que en cualquier Estado Social de Derecho, el legislador debe cumplir con la tarea de ponderar entre los intereses de la colectividad y los particulares. En este sentido, el ejercicio de la función legislativa del Poder Público supone dos aspectos importantes en su desarrollo. De una parte, significa que el legislador debe expedir mandatos imperativos que logren atender adecuadamente las necesidades sociales, económicas y políticas de la sociedad que se presenten en un momento determinado, desenvolviéndose de manera que se cuente con un entorno normativo con satisfactorios niveles de estabilidad jurídica, con lo cual, se pueda proyectar tranquilamente actuaciones a futuro”.³⁸

El no respetar lo anterior, pudiera implicar el que el Estado, a capricho, realizara continuos ajustes injustificados e infundados que impactaran el comportamiento de los gobernados, así como sus decisiones, en este caso, de negocio, las cuales se toman con base en las normas que actualmente regulan su vida diaria. Esto lleva a la imposibilidad de planear un esquema sustentable en sus operaciones del día a día que, a su vez, afecta los intereses económicos del entorno y de ellos mismos.

Es por lo anterior que dicho principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de la adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas para los gobernados no sean impuestas de manera inesperada, sino que se mantengan relativamente estables para no provocar incertidumbre jurídica a los gobernados.

³⁸ CUBILLOS RODRÍGUEZ, Ana María y AROCHA-ROLDÁN, Nicolás. Los Instrumentos de Estabilidad Jurídica como Mecanismos Institucionales Para Prevenir la Defraudación del Principio de Confianza Legítima por el Acto Propio del Legislador. Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá. 2013, p.p.

En otras palabras, para que no sea violado el principio de protección y confianza legítima, es necesario que en aquellos casos que el Estado busque imponer una nueva disposición que afecta cierta actividad, se establezcan reglas de transición mediante la cual se otorgue un plazo o periodo razonable entre la disposición vigente y la nueva situación que se busca imponer, con el fin de no afectar la noción de estabilidad de la que debieran gozar todos los gobernados.

Incluso nuestros tribunales han establecido que el principio de protección de confianza legítima, vela por la estabilidad y conservación del derecho de los gobernados con el fin de darle certeza jurídica respecto de las eventuales arbitrariedades en que pudieran incurrir las autoridades y que puedan afectar a los gobernados respecto a actos futuros, indicando que la autoridad tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones cuando las necesidades o conveniencias así lo requieran, siempre y cuando estos hechos se encuentren debidamente justificados y previendo disposiciones transitorias que resguarden la previsibilidad del ordenamiento jurídico³⁹.

Sin embargo, con base en lo anteriormente expuesto, se considera que el Ejecutivo Federal violentó el principio de confianza legítima, toda vez que mediante la emisión y aprobación de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se rompió con la certeza jurídica que debiera asistir a los gobernados, toda vez que se modifica el régimen de deducción de gastos que imperaba en nuestro orden jurídico mexicano sin contar con una justificación o fundamentación adecuada y mucho menos con un régimen de transición que permitiera a los contribuyentes llevar a cabo una adecuada planificación de su horizonte económico bajo las nuevas reglas fiscales que abruptamente modificarían de manera muy importante su patrimonio.

En efecto, resulta injustificable el que la autoridad legislativa invoque el concepto de simetría fiscal a efecto de pretender justificar que el acto ejercido a través de la disposición analizada y, a su vez, la afectación que genera en la esfera jurídica de los contribuyentes afectados por dicha norma, respeta los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de nuestra Constitución.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Tomo III, Mayo de 2013, Pág. 2028, Tesis Aislada, No. de registro 2003700.

En su caso, y sin conceder que la disposición objeto del presente trabajo no fuera inconstitucional, una posición más adecuada por parte de la autoridad hubiera sido el prever la oportunidad para los contribuyentes de planificar anticipadamente la reorientación de su actividad, o que por lo menos se estableciera un régimen transitorio entre la disposición vigente.

Por virtud de todo lo anterior, se considera que el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el derecho humano y garantía de “seguridad jurídica” que asiste a los gobernados y que se encuentra consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución, en la Convención Americana de Derechos Humanos, de los cuales se desprende el principio de protección confianza legítima.

Aunque podría existir una serie de argumentos adicionales para intentar probar la violación a otros derechos humanos, por la importancia y extensión que tomaría el asunto, se realizó un ejemplo de únicamente el derecho humano de seguridad jurídica ligado al principio de confianza legítima; por lo que es importante mencionar que dicho análisis no constituye un análisis integral de los derechos humanos que pudieran ser violados mediante la aplicación de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

v. Proyecto de Sentencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación

El pasado 21 de septiembre de 2016, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevó a cabo sesión para discutir la constitucionalidad de los artículos 28, fracción XXX, (limitante deducción de pagos realizados por los patrones y que sean exentos para los trabajadores), 25, fracción X (no deducción de aportaciones para la creación o incrementos a las reservas de fondos de pensión o jubilación), 25, fracción VI y 28, fracción I (no deducción de cuotas de seguridad social enteradas por el patrón y pagadas por el trabajador) y artículo 39, último

párrafo (prohibición para considerar los efectos de la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido) de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁴⁰.

En este sentido, el proyecto de sentencia publicado correspondiente al amparo en revisión 1012/2014 elaborado por el Ministro Eduardo Medina Mora propone negar el amparo y protección de la justicia federal por mayoría de votos 4 a 1 por lo que hace a los artículos 28, fracciones I y XXX, 25, fracciones VI y X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En específico, tratándose del análisis de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual ocupa la mayoría del documento, se hace referencia a la demanda de amparo que conoció el Juez Tercero de Distrito en Mérida Yucatán, y de la cual dictó sentencia mediante la cual se amparó y protegió a la Compañía solicitante del amparo en cuestión, entre otros, contra la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, los delegados tanto de la Cámara de Senadores, como del Presidente de la República, interpusieron recurso de revisión contra el fallo inconstitucional.

Por acuerdo de 12 de diciembre de 2014 y en términos del Acuerdo General 6/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Juez de Distrito mencionado, ordenó la remisión de los escritos de expresión de agravios, la copia correspondiente al Ministerio Público y el original del expediente directamente a dicho Alto Tribunal.

En términos del proyecto de sentencia, se realiza un profundo análisis de los considerandos que el Juez de Distrito tuvo, a efecto de dictar sentencia que otorgaba el amparo y protección de la justicia federal antes referido, algunos de los cuales, considerados los más relevantes, se citan a continuación:

v.a) Análisis de Juez de Distrito

⁴⁰ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Proyecto de sentencia correspondiente al Amparo en Revisión 1012/2014. Ponente: Ministro Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

“ ...

35. Las razones esgrimidas por el Ejecutivo Federal para realizar la limitación de la deducción de pagos efectuados por los patrones que resulten en ingresos exentos para los trabajadores, contenidas en la exposición de motivos, consisten en la reducción de asimetrías fiscales, la desaparición del IETU o el incremento de la recaudación, pero **no son válidas para justificar la limitante reclamada**. El hecho de que una persona física haya sido liberada de pagar el impuesto por la obtención de un ingreso exento, es una cuestión que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de quien efectúa el pago que se convierte en dicho ingreso exento para el trabajador.

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

...

53. **Tercero.** Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, porque tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución, a la vez que, dadas sus carencias, se ha tenido que recurrir a disposiciones de inferior categoría...

...

56. **Cuarto.** Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inclusive todo el sistema de tributación en dicho impuesto, violan el principio de rectoría económica del Estado contenido en el artículo 25 de la Constitución,

porque ese ente público no cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares; por el contrario, teniendo el deber de procurar el cumplimiento de ese mandato constitucional, establece normas que se traducen en una afectación para el actor económico, cuando éste debería recibir un estímulo por su inversión y por favorecer la generación de empleos. En tales condiciones, las normas impugnadas no generan las condiciones propicias para el desenvolvimiento del sector privado ni para que éste contribuya al desarrollo económico nacional.

...

91. Con base en lo anterior, la limitante para deducir las erogaciones por concepto de previsión social, resulta **desproporcional**, porque un objetivo de política tributaria (simetría fiscal), no debe lograrse a costa de suprimir y nulificar derechos fundamentales de los contribuyentes como sucede en el caso, puesto que se afecta la base tributaria del Impuesto sobre la Renta en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados.

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

...”

Por lo anterior, los puntos principales considerados por el Juez de Distrito al otorgar el amparo fueron los siguientes:

- a) Que las razones expuestas por el Ejecutivo Federal para realizar la limitación de la deducción de pagos efectuados por los patrones, contenidas en la exposición de motivos no son válidas para justificar la limitante reclamada, tal como se demostró en el apartado iii.b) “Legalidad tributaria y seguridad jurídica” de la presente.

- b) Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución, a la vez que, dadas sus carencias, se ha tenido que recurrir a disposiciones de inferior categoría, tal como se desprende el sub-apartado iii.b.1) “Cálculo del factor y regla miscelánea” del apartado iii.b) “Legalidad tributaria y seguridad jurídica” y en el apartado i) “Análisis de la exposición de motivos y su justificación” de la presente.
- c) Que la limitante en comento, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales, tal como se demuestra en el apartado iii.d) “Equidad” de la presente.
- d) Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan el principio de rectoría económica del Estado contenido en el artículo 25 de la Constitución, porque ese ente público no cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares, la cual se encuentra relacionada con lo dispuesto en el subapartado iv.b) “Derecho humano a la Seguridad Jurídica (Principio de Protección y confianza legítima)” del apartado iv) “Derechos humanos” de la presente.
- e) La limitante en comento resulta desproporcional, porque un objetivo de política tributaria (simetría fiscal), no debe lograrse a costa de suprimir y nulificar derechos fundamentales de los contribuyentes (peor aún, pues no se logra dicho objetivo tal como se demostró en el subapartado ii.a) “Análisis de simetría” del apartado ii) “Análisis de la exposición de motivos y su justificación” de la presente, puesto que se afecta la base tributaria del impuesto sobre la renta en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados y los impuestos sobre la renta, empresarial a tasa única y sobre depósitos en efectivo tienen una naturaleza diferente.

Como se puede observar, el argumento anterior rescata elementos analizados en el presente documento, por lo cual se confirma la validez de los argumentos

vertidos en el presente y nos lleva a reflexionar que la postura tomada en la presenta Tesina resulta fundada y correcta.

v.b) Análisis Delegados del Senado y del Presidente

No obstante, mediante el recurso de revisión antes señalado, el Delegado de la Cámara de Senadores señaló lo siguiente:

“...

108. **Tercero.** La sentencia recurrida considera de manera errónea que la constitucionalidad de los preceptos reclamados se sustenta sólo en el principio de simetría fiscal. Sin embargo, debe señalarse que dicho principio no fue el fundamento esencial de la reforma impugnada, sino que ésta obedeció a otros fines fiscales, como son: a) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE; b) Ampliar la base gravable del ISR; y c) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales.

...

112. Asimismo, además del establecimiento de requisitos, el legislador ha decidido establecer restricciones o limitantes en las deducciones, al considerar que los beneficiarios están haciendo uso indebido de ellas o por ser los gastos realizados contrarios a los fines de la deducción o a la naturaleza del tributo, tomando en cuenta que tales restricciones o limitantes se establecen para conseguir determinadas finalidades fiscales o extrafiscales, de manera que aquéllas no son en sí mismas inconstitucionales, en tanto se encuentren justificadas y, en su caso, no tornen exorbitante el tributo, tal como en el caso ocurre.

...”

Por otro lado, la Delegada del Presidente de la República estableció los siguientes agravios:

“...

126. Sexto. Conforme a lo resuelto por el Juez del conocimiento, no puede aceptarse la deducibilidad total de las erogaciones a que se refieren los preceptos reclamados como si se tratara de figuras sobre las cuales el legislador no tuviera ninguna posibilidad de limitarlas, pues la deducibilidad de un gasto en todo caso debe ser comprobada, o bien, si el legislador decidió acotarla –como ocurre en la especie-, corresponde a la quejosa demostrar que dicha limitante realmente le afecta de manera significativa, lo cual en el caso no acontece.

...

128. La Suprema Corte ha establecido que para considerar que la modificación en las condiciones de tributación no son constitucionalmente válidas, la medida establecida por el legislador debe agotar la fuente de riqueza a tal grado que prive al contribuyente de su patrimonio. En ese sentido, los preceptos reclamados no despojan al contribuyente de su patrimonio, porque aunque de manera limitada, permiten deducir conceptos diversos, de ahí que no resulte aceptable que el legislador no puede establecer limitantes a los conceptos señalados.

...

133. Concretamente, el Juez no consideró: a) El artículo 9, último párrafo, de la ley reclamada, que para determinar la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), permite disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX, en razón de que dichas erogaciones, por tratarse de pagos realizados al factor trabajo, son reconocidas por el legislador a fin de no generar un doble efecto en perjuicio del patrón, por tratarse de ingresos que los trabajadores ya recibieron de manera exenta; y b) Los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, de la ley reclamada, los cuales permiten deducir las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. En este rubro cabe destacar que la recaudación obtenida a partir de la limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, permitirá fondear el seguro de desempleo y establecer la pensión universal.

136. Así, las erogaciones a que se refieren los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28 fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la

Renta reclamada, no representan gastos estrictamente indispensables para la quejosa, en razón de que no son necesarios para su funcionamiento. Lo anterior se corrobora con la circunstancia de que los gastos estrictamente indispensables sí son deducibles, toda vez que éstos son elementales para alcanzar los objetivos y finalidades de la empresa.

...

155. Como se puede observar, los anteriores constituyen elementos fácticos que justifican el tratamiento fiscal contenido en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, los cuales en conjunto forman parte de un mismo resultado que se materializó en la reforma social y hacendaria, la cual tiene como finalidades: a) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU y el IDE; b) Ampliar la base gravable del ISR; y c) Establecer la pensión universal y el seguro de desempleo; todo lo cual, omitió considerar el Juez al dictar la sentencia recurrida, razón por la cual resulta ilegal.

...”

Por lo anterior, los Delegados tanto de la Cámara Alta como del Presidente de la República vertieron argumentos que a mi parecer, resultan inválidos y sin un sentido legal que respete las garantías constitucionales contenidas en la Carta Magna, pues además de aceptar que la justificación relativa al principio de “simetría” resultó infundado, intentan relacionar la desaparición de los impuestos empresarial a tasa única y sobre los depósitos en efectivo con el impuesto sobre la renta, cuando se trata de impuestos de naturaleza totalmente diversa.

Por otra parte, se afirma que la contribución no afecta de manera significativa a los contribuyentes y, por ello, al supuestamente no privar de su patrimonio a los mismos, el legislador puede limitar las deducciones de esta naturaleza.

No obstante, como se demostró en el subapartado ii.a) “Análisis de simetría” del apartado ii) “Análisis de la exposición de motivos y su justificación” de la presente, existe un incremento en la carga impositiva para ciertos contribuyentes de hasta un 33.51% durante un ejercicio con la inclusión de la limitante en la deducción bajo

análisis, lo cual, claramente priva de recursos a los contribuyentes que caen en este supuesto y por lo cual, no se justifica dicha limitación.

Asimismo, se establece que el impuesto es proporcional al permitir disminuir del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX, en razón de que dichas erogaciones, por tratarse de pagos realizados al factor trabajo, son reconocidas por el legislador a fin de no generar un doble efecto en perjuicio del patrón, lo cual es igualmente infundado, pues la proporcionalidad no se debe medir únicamente con base en la determinación de la participación de las utilidades antes señalada sino en la determinación de la carga fiscal de un contribuyente.

Es más, al expresar el hecho de que existiría un “doble efecto”, en mi parecer, están aceptando que existe un efecto para los contribuyentes que es desfavorable, lo cual confirma la ilegalidad de la norma.

Por otra parte, resulta también claro que el doble efecto en perjuicio a los contribuyentes sí existe, pues en ningún momento ni en ninguna parte del proyecto de sentencia se hace referencia a la inclusión de la no deducibilidad de la limitante bajo análisis, en el cálculo de la utilidad fiscal neta de algún ejercicio fiscal, lo cual tendrá como consecuencia una reducción en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de los contribuyentes que se traduciría en el pago de impuesto sobre la renta excesivo en la distribución de dividendos.

Todo lo anterior, en mi punto de vista, se trata de argumentos encaminados a proteger una reforma fiscal propuesta por un Poder Ejecutivo que forma parte de un Estado necesitado de recursos que, de perder el juicio de amparo bajo análisis, causaría un enorme boquete en la recaudación en México que pudiera conllevar consecuencias financieras catastróficas para la nación.

v.c) Análisis Suprema Corte de Justicia de la Nación

Una vez expuestos los argumentos por los cuales el Juez de Distrito otorgó el amparo antes señalado y los argumentos de los Delegados tanto del Senado como del Presidente de la República, a continuación, se señalarán los argumentos

que la Suprema Corte de Justicia de la Nación utilizó para negar el amparo en relación con la supuesta inconstitucionalidad de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el resolutivo Sexto del proyecto de sentencia bajo análisis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un análisis de los argumentos expuestos tanto por el Juez de Distrito que otorgó el amparo como de los Delegados del Senado y del Presidente de la República.

A continuación se señala un extracto de los argumentos más relevantes que ese alto tribunal estableció en la sesión bajo análisis, los cuales se dividen en cuatro apartados y, los cuales, llevan a la conclusión de no conceder el amparo y protección a la demandante de la misma, con su respectiva reflexión.

“ ...

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

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

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

III. Precisiones sobre gastos de previsión social (previsión y seguridad).

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

...”

Dado que como se cita anteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dividió el análisis en cuatro puntos fundamentales, los cuales serán analizados a

efecto de entender el razonamiento que dicho Tribunal Supremo tuvo para negar el amparo en comento.

v.c.1) Potestad tributaria y sus límites: principio de proporcionalidad y libertad de configuración legislativa.

“...

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

343. En ese sentido, el establecimiento de deducciones es una herramienta, que si bien resulta acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, no constituye su única posibilidad de manifestación, ya que los sistemas tributarios se conforman de un conjunto de normas complejas en cuya interrelación se debe procurar el respeto a la capacidad contributiva de los causantes de manera proporcional, sin que necesariamente la Constitución constriña al legislador al reconocimiento total de ciertas deducciones.

...”

Por lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación deja claro en el análisis efectuado, que la Constitución no obliga al legislador a reconocer algunas deducciones sin que esto represente una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues no todas las deducciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social.

De lo anterior, considero que es un punto válido el establecer que existen deducciones que pudieran resultar no reconocidas por el legislador y que esto pudiera no ser violatorio de principio de proporcionalidad tributaria, tal como sería

un gasto que no tuviera trascendencia alguna en el cumplimiento del objeto social de la Compañía o en gastos que se efectúan con una naturaleza diferente a la que realmente pertenecen con el fin de encuadrarlos en un concepto deducible.

v.c.2) Ponderación de los principios de proporcionalidad y la libertad de configuración legislativa: tipos de deducciones e intensidad de control constitucional.

“353. Como ya se expresó, el Principio de Proporcionalidad tributaria es un límite a la facultad impositiva del Estado, que en esencia, exige que el gravamen se imponga únicamente sobre la capacidad contributiva de los causantes que manifiestan riqueza.

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

...

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

...

371. b) No estructurales o “beneficios” [no son necesarias e indispensables para conseguir el ingreso]. Son figuras sustractivas otorgadas por el legislador que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien conseguir ciertas

finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, pero sin tener la obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones.

...

383. En conclusión, una posible limitante a la deducción de gastos debe partir de su relación con el principio de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva), a fin de determinar si incide en ésta o no, para efectos de determinar la constitucionalidad de dicha deducción, estudio en el cual, como se dijo deberá estar presente la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial a través de beneficios, por lo que las normas que confieran de deducciones no tendrían que juzgarse, directamente, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

...

401. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juzgador a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si resultan necesarias cuando éstas no son notorias y evidentes.

...

404. Hasta aquí, las anteriores consideraciones (clasificación de las erogaciones, operatividad de los principios de justicia tributaria y la intensidad del escrutinio constitucional) pueden sintetizarse en el siguiente esquema:

1. Estructurales directas:

a) La obligación del legislador se circunscribe **a reconocerlas**, pues son indispensables para la generación de ingresos;

b) La libertad de configuración **es limitada**;

c) El principio tributario que limita la libertad configurativa **es el de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva)**; y

d) El escrutinio constitucional de su limitación se realizará con base a un *test tripartito*: 1. Fin constitucionalmente válido; 2. Idoneidad de la limitación, y 3. Estricta proporcionalidad (de manera laxa).

2. No estructurales:

a) El legislador **puede otorgarlas o no**, pues constituyen beneficios y, además, no existe una relación directa con la generación de la riqueza;

b) La libertad de configuración **es amplia**, con la reserva de que no sea discriminatoria o afecte otros derechos humanos.

c) No aplican los principios tributarios, al no tener relación directa con la capacidad contributiva; y,

d) Sólo podrían ser examinadas, en su caso, a la luz de algún otro derecho humano, como, por ejemplo, el de igualdad o no discriminación.

405. De lo antes expuesto, se aprecia que los conceptos de “deducción estructural” y “no estructural” son un esfuerzo de categorización realizada por este Alto Tribunal a lo largo de su jurisprudencia, cuya conceptualización se ha acuñado en torno a la **íntima relación entre la erogación efectuada y la generación del ingreso** por encontrarse relacionadas con la capacidad contributiva del causante.

...”

Del análisis anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que las deducciones en un tributo no tienen un soporte constitucional directo, es decir, no están reconocidas por la Constitución Federal y, por lo tanto, el criterio de indispensabilidad, no es el único que deba tomarse en cuenta para determinar si es permisible o no una deducción, pues pueden existir otros, como son, aspectos de política fiscal.

Asimismo, dicho alto tribunal señala que las deducciones deben clasificarse en estructurales y no estructurales, entendiéndose las primeras como deducciones indispensables para la generación de ingresos y las últimas como deducciones que el legislador puede otorgarlas o no, pues constituyen beneficios y, además, no existe una relación directa con la capacidad contributiva.

Aunque desde un punto de vista personal coincido con el de que pueden existir casos en los que las erogaciones que una persona moral efectúe pudieran no estar necesariamente relacionadas de manera directa con la generación de ingresos, tales como pudieran ser desde los recargos del impuesto al valor agregado no pagado en el momento de entero fijado por la ley o hasta la reparación de algún mueble en una oficina, el llevar a cabo una separación entre gastos estructurales y no estructurales en materia laboral es desacertado, pues a mi parecer, todos los gastos efectuados por los patrones que sean ingresos para los trabajadores (exentos o no) y que cumplan con los requisitos de generalidad, deben estar incluidos en los gastos estructurales, por lo que el análisis efectuado me parece un recurso para buscar cómo negar el amparo y un análisis incensario.

v.c.3) Precisiones sobre gastos de previsión social (previsión y seguridad).

“ ...

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

...”

Por lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que los gastos de previsión social son gastos que se deben dar con independencia de la capacidad o productividad del trabajador, lo cual es correcto, como todas las demás prestaciones pactadas mediante contrato celebrado entre el patrón y un trabajador, lo cual no es mencionado en el análisis efectuado.

No obstante, como se mencionó en apartados anteriores, el pretender asumir que la previsión social es un concepto que no está relacionado con el cumplimiento de metas del trabajador es irresponsable, pues, aunque es cierto que estas prestaciones pueden darse con independencia del rendimiento del mismo trabajador, no considero posible negar que estas prestaciones incrementen la productividad de los mismos.

Bastaría con mostrar un ejemplo en el que los trabajadores de una Compañía reciban, por ejemplo, acceso a una mejor educación a través de becas. En este caso, un trabajador mejor capacitado estará mejor preparado para el cumplimiento de metas de la organización que un trabajador que no tuvo acceso a dicho beneficio de previsión social en otra organización.

v.c.4) Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.

“ ...

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

...

444. No obstante, **en una nueva reflexión**, este Alto Tribunal considera conveniente matizar su criterio, pues **no todas las prestaciones que otorga el patrón al trabajador son deducciones estructurales directas** y que todas “generan bienestar social” y, por tanto, mayor productividad; **sin embargo**, ese no es el criterio relevante para determinar el carácter de estructural de una erogación,

sino sólo serán estructurales en estricto sentido aquellas cuya realización tengan relación directa y necesaria con la generación de ingresos.

...

450. Ejemplo de ellos son las prestaciones de previsión social consistentes en beneficios culturales, cuyo objeto es elevar la calidad del trabajador como persona y en un entorno ajeno al laboral y al desarrollo de sus actividades, que si bien pueden otorgarle estabilidad al trabajador, así como aptitudes, esto será subjetivo y los efectos que tengan en su desempeño laboral, dependerán de cada caso.

451. De tal manera, no puede hablarse de una correspondencia directa entre la erogación por concepto de previsión social y la obtención de los ingresos de la empresa; pero no obstante lo anterior, con independencia de que el resultado pueda darse o no, lo cierto es que indefectiblemente –aunque sea de manera indeterminada- las prestaciones de que se trata afectan la capacidad contributiva de las personas morales en la medida en que su inversión se hace en un contexto de costo-beneficio sobre la máxima de experiencia que proyecta un incremento en la productividad y el ingreso (aunque este no se encuentre plenamente identificado).

...

459. En conclusión, de conformidad con la metodología precisada en esta sentencia, el escrutinio constitucional que se debe realizar antes de su reconocimiento parcial debe ser laxo, pues, aun cuando tales erogaciones trascienden y afectan la capacidad contributiva, al guardad una relación indirecta con la generación del ingreso, la afectación es en un grado menor al que se da en las erogaciones estructurales, y por tanto, basta con que la medida adoptada por el legislador persiga una finalidad objetiva y su establecimiento resulte razonable,

...”

Hasta aquí, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza una reflexión en el sentido de que no necesariamente existe una correspondencia directa entre una erogación por concepto de previsión social y la obtención de los ingresos de la

empresa, de manera que se reconoce que pudiera existir relación entre dichas erogaciones y la generación de mayores ingresos para la Compañía que los realiza. Por ello, los magistrados reconocen que el análisis respecto del necesario reconocimiento por parte del legislador de este tipo de deducciones debe ser más laxo que en el caso de una deducción estructural directa y, por lo tanto, cabría un argumento del legislador para negar dicha deducción considerando un fin objetivo y razonable.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación continuó el referido análisis enfocada únicamente en el concepto de previsión social, el cual no es el único concepto que resulta como un ingreso exento para los trabajadores, lo cual me parece desacertado, tal como a continuación se cita:

“...

489. Como se puede apreciar, la limitante a las deducciones a las que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable a erogaciones que tienen carácter de previsión social, cuya categorización analítica ha sido definida previamente como **estructural indirecta**; razón por la cual, a continuación se proseguirá a identificar la finalidad por la que la medida fue establecida por el legislador y, en su caso, si la misma resulta o no razonable.

...”

A efecto de seguir con el análisis efectuado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a continuación se citan los puntos más relevantes que sirvieron como base fundamental para justificar la negación del amparo en el juicio objeto del proyecto de sentencia:

“...

494. De ahí la necesidad de modificar la estructura de esta contribución a fin de que no se debilitara su recaudación, lo que se concretaría recuperando en su diseño, el principio de simetría fiscal y estableciendo la aplicación de un esquema general; en la inteligencia de que, a partir de esta transformación del sistema, el

Estado Mexicano podría, por la vía del gasto, redistribuir y atender las necesidades de toda la población y, en particular, de los grupos más vulnerables, y lograr un desarrollo social más justo e incluyente; ideas que se ven cristalizadas, en parte, con la creación del seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores.

...

504. **Derivado de ello**, resulta evidente que, al eliminarse los impuestos mínimos y de control existentes en el sistema de renta, el creador de la norma buscó mantener el nivel de recaudación en aras de allegarse de recursos para invertirlos en el impulso al desarrollo nacional mediante el gasto público; de modo tal que modificó el tope máximo de las deducciones, estableciendo un límite, cuya proporción está estrechamente vinculada con la tasa del abrogado Impuesto Empresarial a Tasa Única; evento que, desde la perspectiva del legislador, no sólo ayuda a recuperar la base gravable del impuesto sobre la renta y abona en la simetría fiscal del sistema en su integridad, sino que también es congruente con la intención de simplificación del marco normativo que rige las contribuciones en el país; otro aspecto medular de la reforma tributaria.

...

507. Tales circunstancias llevaron a modificar, entre otras cuestiones, el sistema de deducciones de las personas morales para no debilitar la recaudación estatal. Así, para conseguir el objetivo trazado, el legislador estableció un límite máximo a las deducciones, cuya proporción guarda estrecha correspondencia con la tasa del abrogado impuesto empresarial a tasa única, con lo que se recupera la base gravable del impuesto sobre la renta; medida que guarda congruencia teleológica con dicha contribución abrogada, la cual buscaba recuperar la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el Impuesto sobre la Renta.

...

510. No cabe duda que el legislador ponderó, en cierto modo, mantener el Impuesto Empresarial a Tasa Única, pero dimitió de esa postura, considerando

más beneficioso establecer la limitante cuya regularidad constitucional se reclama, a fin de imprimir simpleza al sistema impositivo que recae sobre la renta.

...

534. A pesar de lo anterior, se ha sostenido que aun cuando es útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

...

537. La afirmación anterior se corrobora además, si se considera que la medida es razonable, pues con la intención de corregir la asimetría fiscal que el propio legislador creó, no se afecta la capacidad contributiva del sujeto que no manifestó la riqueza gravable, pues se trata de establecer un mecanismo que impida que un rubro esté exento para una parte (trabajador) y que a su vez se permita la deducción por otra parte (patrón), aspecto que da justificación a la simetría fiscal pretendida por el legislador.

...

545. En conclusión, este Alto Tribunal advierte que el fin consistente en incrementar la recaudación sí puede considerarse como una finalidad objetiva que permita la afectación de erogaciones que trascienden a la aproximación de la capacidad contributiva de los causantes.

...”

De lo anterior se desprende que i) la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el buscar un equilibrio en la recaudación que sí puede considerarse como una finalidad objetiva que permita la afectación de erogaciones que trascienden a la aproximación de la capacidad contributiva de los causantes y ii)

que se considera que la medida es razonable, al justificarse la simetría fiscal pretendida por el legislador.

No obstante, en mi opinión, erróneamente se busca cubrir un boquete en la recaudación generada, como se establece, por el propio legislador, afectando el patrimonio de los patrones que absorben cerca de la mitad de la carga fiscal que tiene el Estado al dejar de recaudar un ingreso exento para los trabajadores, sin considerar que, como se mencionó en el subapartado ii.a) “Análisis de simetría” del apartado ii) “Análisis de la exposición de motivos y su justificación” de la presente, existe un incremento en la carga impositiva para ciertos contribuyentes de hasta un 33.51% durante un ejercicio con la inclusión de la limitante en la deducción bajo análisis, lo cual, claramente priva de recursos a los contribuyentes que caen en este supuesto.

Igualmente, considero que, el pretender justificar lo anterior relacionando dos impuestos que tienen naturaleza diversa como lo son el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta y el pretender justificar que el fundamento expuesto por el Ejecutivo Federal respecto de la llamada simetría fiscal, que como se probó en la presente Tesina, son argumentos equivocados, lleva a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a una resolución errónea que afecta a miles de empresarios mexicanos que, como se mencionó, absorben consecuencias económicas de caprichos legislativos que siguen protegiendo a un sector laboral que continúa exento de prestaciones que, quizá pudieran estar gravadas para encontrar esa “simetría fiscal” a la que se refiere el Poder Ejecutivo.

Para seguir con el análisis, se continuará citando los puntos más relevantes expuestos por los ministros en relación con el concepto de proporcionalidad tributaria:

“...

551. En principio debe reiterarse las conclusiones a las que arribó este Tribunal al categorizar las erogaciones de que se trata como “estructurales indirectas”. Tal circunstancia cobra relevancia en la medida en que como se mencionó anteriormente, si bien no se puede soslayar que coadyuvan a la generación de ingresos, lo cierto es que el resultado es hasta cierto grado indeterminado; por lo

que la vinculación entre la generación del gasto y el ingreso es de carácter indirecto.

552. El aspecto negativo de la anterior consideración, permite apreciar que dada la vinculación indirecta, que no resulta de carácter necesario o indispensable, permite generar un “abuso del derecho” o bien, el diseño de prácticas elusivas que en determinado momento pierdan de vista su finalidad última (que es el beneficio del trabajador) para configurarse como instrumentos óptimos para la erosión de la base gravable en perjuicio de los propios gobernados.

...

560. Asimismo, debe decirse que la decisión legislativa que se revisa es proporcional, en tanto que sólo restringe de manera parcial el derecho de los contribuyentes a deducir los gastos estrictamente indispensables para la generación de los ingresos, toda vez que se le permite deducir una parte de las erogaciones que realice por concepto de pagos que representen un ingreso exento para el trabajador o bien de aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, lo que conlleva a que la afectación ocasionada resulte adecuada, sin tornar ruinoso o exorbitante el tributo, o sea, confiscatorio al determinarse su base impositiva; máxime que las exenciones en favor de los trabajadores tienen también límites respecto a su cuantía, por lo que la restricción reclamada no es total, pues la parte que está sujeta a imposición para el empleado podrá disminuirse completamente, aunado a que la base de tributación puede aminorarse con las demás deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien con el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, mitigando con ello la carga impositiva de acuerdo con la capacidad contributiva propia.

561. Derivado de ello, debe decirse que bien, **no obstante los anteriores elementos se consideran suficientes para evaluar la razonabilidad de la medida** a juicio de este Alto Tribunal **existen elementos adicionales que coadyuvan a sostener su carácter eminentemente proporcional**, al evaluarse de manera armónica con el sistema fiscal en su conjunto.

565. De lo anterior se desprende que las prestaciones exentas que representen ingresos para los trabajadores pueden deducirse al cien por ciento para efectos de determinar la utilidad gravable objeto de la PTU. En otras palabras, el **remanente** que no pudo ser deducible para la base del impuesto sobre la renta con fundamento en el artículo 28, fracción XXX, puede **disminuirse** de los ingresos para el cálculo de la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

...

Por lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que dado que parte de las erogaciones que está sujeta a imposición para el empleado podrán disminuirse completamente y que la base de tributación puede aminorarse con las demás deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien con el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, el cual incluye la porción no deducible de pagos que sean exentos para los trabajadores, se mitiga la carga impositiva de acuerdo con la capacidad contributiva propia y por lo tanto, la disposición resulta proporcional.

Lo anterior me parece una aseveración inadecuada, ya que, aunque es correcto el hecho de que la base del tributo puede ser disminuida con la participación de las utilidades en las empresas, la cual incluye la totalidad de las erogaciones efectuadas por los patrones que sean consideradas como ingreso exento para los trabajadores, no se considera que además de la afectación que se da en materia de no deducibilidad del impuesto sobre la renta, se afecta a los patrones en otros aspectos como la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, al tener que considerar como “no deducible” una erogación necesaria para los mismos patrones y tener que reconocer un impuesto por la distribución de utilidades que ya vendrían afectadas por la no deducibilidad de este tipo de erogaciones.

Por otro lado, dicho máximo Tribunal señala que este tipo de gastos, al no resultar necesarios o indispensables, permiten generar un “abuso del derecho” o bien, el diseño de prácticas elusivas que en determinado momento pierdan de vista su finalidad última (que es el beneficio del trabajador) para configurarse como instrumentos óptimos para la erosión de la base gravable en perjuicio de los propios gobernados.

Al respecto, me parece igualmente desacertada esta aseveración, dado que, aunque es cierto que existen muchos contribuyentes que han realizado planeaciones indebidas, esto no es razón suficiente para limitar el derecho de todos los contribuyentes a llevar a cabo deducciones legítimas cuando no estuvieron involucrados en este tipo de prácticas.

Ahora bien, en relación con el principio de equidad tributaria y legalidad, a continuación se señalarán los puntos más relevantes establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto:

“ ...

569. Equidad tributaria e igualdad jurídica.

...

581. Así, la desigualdad que protege el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes del tributo (al sujeto) frente a la ley, y no a los ingresos, gastos, o demás conceptos que éstos decidan o no efectuar de conformidad con la planeación fiscal y financiera que cada uno de ellos estime conducente.

...

584. Así, dicho planteamiento no resulta apto para demostrar una violación al principio de equidad tributaria toda vez que frente al texto específico de la norma reclamada, no se contrasta a sujetos que pudieran ubicarse en distintas situaciones, sino que estando en el mismo sujeto jurídico efectúan gastos disímiles.

...

594. En otras palabras, esta Suprema Corte ha reconocido que, si bien es cierto que la determinación de la base gravable de un impuesto está reservada a la ley, también lo es que, a su vez, ésta puede dejar ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica

de suyo violación al principio de legalidad tributaria, porque tales aspectos (complejos, especializados o técnicos), pueden regularse en disposiciones de menor jerarquía, para lo cual bastará que en las leyes aplicables se prevean los márgenes o lineamientos que aquélla debe seguir, con tal precisión que, atendiendo al fenómeno a cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre factores que inciden en sus cargas tributarias.

615. Pues bien, tomando en consideración que la regla 1.3.3.1.16. reclamada, fue emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria en ejercicio de las facultades y competencias que la normatividad respectiva le confiere y en atención a la necesidad de proveer un instrumento operativo conforme a lo dispuesto en el artículo 28, fracción XXX, reclamado, este Tribunal Pleno considera que dicha disposición administrativa no trasgrede el principio de **legalidad tributaria** ni, por ende, el derecho a la **seguridad jurídica** de los contribuyentes.

...

622. Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e infundados los restantes conceptos de violación**, en términos del artículo 92, fracción VI, de la Ley de amparo, lo procedente es **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo ya la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

...”

En términos de lo dispuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la desigualdad que protege el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes y no a los ingresos, gastos, o demás conceptos que éstos decidan o no efectuar de conformidad con la planeación fiscal y financiera que cada uno de ellos estime conducente; es decir, dicho principio se refiere a los sujetos y no a los gastos que deciden o no erogar.

Lo anterior me parece desacertado, pues nuevamente, ese Alto Tribunal deja de reconocer la obligación contractual que un patrón tiene con sus trabajadores ya

sea mediante un contrato ley o mediante contrato particular, y que incentivan la productividad de los mismos y, por consiguiente, la generación del ingreso en mayor medida, al establecer que es opción de los contribuyentes el otorgar dichos incentivos cuando existen varios que se deben otorgar en términos de la Ley Federal del Trabajo, por ejemplo.

Ahora bien, por lo que respecta al principio de legalidad y, en específico, respecto de la regla 3.3.1.29. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente (originalmente la Regla 1.3.3.1.16.) analizada en el apartado de iii.b) Legalidad tributaria y seguridad jurídica de la presente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que dicha disposición administrativa no trasgrede el principio de legalidad tributaria ni, por ende, el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues ésta fue emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria en ejercicio de las facultades y competencias que la normatividad respectiva le confiere y en atención a la necesidad de proveer un instrumento operativo conforme a lo dispuesto en el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta que no genera incertidumbre jurídica.

Al respecto, como se señaló anteriormente, considero que dicha aseveración es incorrecta, debido a que queda a capricho de la autoridad definir tanto la mecánica de determinación de aplicación de un factor de deducibilidad del 47% o 53%, como la determinación de los conceptos que deben ser considerados como pagos que representan ingresos exentos para los trabajadores, aun cuando algunos de éstos no lo son.

Conclusiones

1. Se realizó un análisis de las disposiciones fiscales relativas a la limitante de la deducción de los pagos que se consideran ingresos exentos para los trabajadores en términos de lo establecido por la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como a la exposición de motivos emitida por el Ejecutivo Federal, con objeto de analizar si la justificación que se expone en dicho documento oficial resulta válida.

2. Como conclusión del análisis a las disposiciones fiscales y laborales que regulan los pagos que se hacen a los trabajadores que se consideran exentos para éstos últimos, se concluyó que se trata de gastos estrictamente indispensables, que debieran ser deducibles para los contribuyentes del impuesto sobre la renta sin limitación alguna, siempre que se cumplan con los requisitos de control que para tales efectos establece la propia Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones relativas, pues el no efectuarlos, no sólo pondría en peligro la marcha del negocio sino, incluso, la libertad de los patrones que no lo hagan.

3. Como consecuencia del análisis de a la exposición de motivos, se llevó a cabo un ejemplo numérico teórico con objeto de probar la veracidad de las razones que el Ejecutivo Federal toma como justificante para limitar la deducción de los pagos que se consideran ingresos exentos para los trabajadores en términos de lo establecido por la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual se basó en razones de simetría ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única. Se analizó que la “simetría fiscal” puede entenderse desde un punto de vista de política pública y recaudación, en el equilibrio que debiera existir entre los ingresos y los gastos públicos.

El resultado del ejercicio numérico teórico, se observó que existen casos en los que los contribuyentes se ven beneficiados con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única aun con la incorporación de la limitante en la deducción de los pagos que representan ingresos exentos para los trabajadores, aunque en la mayoría de los casos se ven afectados, lo cual explica el incremento en la recaudación dentro del ejemplo mostrado.

Asimismo, como se observa en el Anexo I al presente, hay un incremento de un 9.67% en el monto recaudado por el ejercicio de 2014 (\$4,961.25 pesos), respecto del monto recaudado por el ejercicio de 2013 (\$4,523.40 pesos), lo que conlleva un beneficio para el Gobierno Federal y un perjuicio para la mayoría de los contribuyentes. Como también se puede mostrar en el ejemplo, en caso de que se hubiera eliminado el impuesto empresarial a tasa única sin establecer limitante alguna en la recaudación del ejercicio de 2014 (\$3,375 pesos) hubiera caído en un 25.3% respecto de la recaudación obtenida durante el ejercicio de 2013 (\$4,523.40 pesos).

Con lo anterior, el objetivo de obtener una “simetría” en la recaudación con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y con la inclusión de la limitante a la deducción de pagos que sean exentos para los trabajadores (como lo es la previsión social), no se cumple, pues del ejemplo matemático antes mencionado se tiene un beneficio del 9.67% para el gobierno federal en materia de recaudación para el ejercicio de 2014, lo cual se cubre el incremento en la carga impositiva para ciertos contribuyentes de hasta un 33.51% durante el ejercicio de 2014.

4. Se llevó a cabo un análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del cual se desprendió que cualquier ley o norma que sea emitida por los legisladores en nuestro país, deberá cumplir con las garantías que protege dicho ordenamiento jurídico, y en el caso de cualquier norma tributaria, se observó que en términos del artículo 31 fracción IV se deben cumplir con los siguientes principios: i) legalidad; ii) proporcionalidad; iii) equidad; y iv) destino al gasto público.

5. En relación con el principio de legalidad, se analizó que la legalidad tributaria implica el que la imposición de una contribución además de estar fundada y motivada por parte del legislador, sea el mismo legislador quien determine claramente en la norma cualquier elemento de dicha contribución y no sea la autoridad fiscal quien tenga esta tarea.

Se concluyó que la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 transgrede el principio de legalidad y no brinda seguridad jurídica a los contribuyentes, pues la fundamentación y

motivación que se realizó en la exposición de motivos de la norma no es válida, tal como se comprobó en el ejemplo numérico teórico que se mencionó con anterioridad, además de que no existe relación entre la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y la limitante a la deducción en comento.

Asimismo, se concluyó que la regla miscelánea 3.3.1.29. de la Resolución Miscelánea Fiscal (originalmente la Regla 1.3.3.1.16.) viola por completo el principio de legalidad y con ello la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues queda a capricho de la autoridad definir tanto la mecánica de determinación de aplicación de un factor de deducibilidad del 47% o 53%, como la determinación de los conceptos que deben ser considerados como pagos que representan ingresos exentos para los trabajadores, aun cuando algunos de éstos no lo son.

6. En relación con el principio de proporcionalidad tributaria, se analizó que ésta consiste en que la ley permita a los contribuyentes contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo, por lo que se debe de considerar la totalidad de los atributos fiscales de un contribuyente para efectos de estar en posibilidad de determinar su verdadera capacidad contributiva; es decir, se debe tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones de los contribuyentes para determinar si, por ejemplo, las deducciones que efectúa son estrictamente indispensables o no y con ello que éste grave conforme a su capacidad económica considerando ingresos, utilidades o rendimientos.

Se concluyó que la limitante para deducir totalmente los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores contenida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues implica que los contribuyentes (patrones) deben enterar el impuesto desconociendo gastos que inciden en su capacidad económica y que en muchas ocasiones resultan ser el gasto más importante de los contribuyentes, enterando en consecuencia un impuesto que en realidad no les corresponde a su resultado neto o a su “renta”.

7. En relación con el principio de “equidad”, se analizó que éste principio se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.

Se concluyó que la limitante para deducir totalmente los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores contenida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que los patrones que efectúan pagos a sus trabajadores que a su vez sean ingresos no exentos para los mismos (como el caso de bonificaciones o pagos por productividad), podrán ser deducidos en su totalidad, mientras que para los patrones que efectúan los pagos a sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para los mismos (como previsión social), no podrán ser deducidos en su totalidad; no obstante ambos patrones se encuentran obligados a efectuarlos y, además, en ambos casos se trata de gastos estrictamente indispensables para la obtención de ingresos gravados para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, se concluyó que no existe causal que justifique un trato desigual entre los iguales, pues ni siquiera la justificación del Ejecutivo Federal plasmada en la exposición de motivos es válida para justificar esta inclusión de limitante en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

8. Se analizó que las personas morales son acreedoras a derechos humanos en los casos en los que éstos resulten aplicables, por lo que se llevó a cabo un análisis de uno de los derechos humanos de las personas morales que resultaría aplicable en el caso de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es referente al derecho humano a la seguridad jurídica basado en el principio de confianza legítima.

Se concluyó que la limitante para deducir totalmente los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores contenida en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014 viola el derecho humano a la seguridad jurídica basado en el principio de confianza legítima, pues el Estado no logra justificar la inclusión de la limitante antes mencionada de una manera satisfactoria y no otorga un plazo o régimen de transición en las disposiciones bajo análisis, lo cual lleva a los contribuyentes a la inseguridad jurídica total y a estar sujetos a cambios abruptos en ley que sean a capricho de las autoridades gubernamentales y que pudieran dificultar la planeación en los negocios que pretendan llevar a cabo en el futuro.

9. Mediante sesión sostenida el 21 de septiembre de 2016, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevó a cabo sesión para discutir la constitucionalidad de, entre otros, el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la cual se propone negar el amparo y protección de la justicia federal por mayoría de votos 4 a 1, en sentido contrario a lo dictado por el Juez Tercero de Distrito en Mérida Yucatán, y de la cual dictó sentencia mediante la cual se amparó y protegió a la Compañía promovente del amparo en cuestión.

El análisis efectuado por dicho Alto Tribunal resulta inadecuado y obliga a reflexionar sobre la necesidad que existía para el Estado de obtener una resolución favorable en este sentido y así evitar un boquete en las finanzas públicas derivadas de la recaudación que pudieran llevar a una situación problemática en materia financiera al país.

Bibliografía

1. PACTO POR MÉXICO [en línea]. < <http://pactopormexico.org/como/>> [Citado en Julio de 2014].
2. Ley del Impuesto sobre la Renta.
3. *Resolución Miscelánea Fiscal* vigente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013.
4. SECRETARIA DEL TRABAJO Y PREVENCIÓN SOCIAL. Secretaria de Empleo y Productividad Laboral. [en línea]. <http://www.stps.gob.mx/bp/secciones/conoce/areas_atencion/areas_atencion/web/pdf/perfiles/perfil%20nacional.pdf> [Citado en Abril de 2016].
5. SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Reporte Anual 2013 y Retos 2014. [en línea]. <http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t1/Reporte_Anual2013_Retos2014.pdf> [Citado en Agosto de 2015].
6. *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Ejecutivo Federal, México, Distrito Federal, 2013. p. XIV.
7. *Dictamen correspondiente a la minuta del proyecto de 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 de los Depósitos en Efectivo*, 28 de octubre de 2013, Novena, p. LXXIX.
8. CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera Edición. México. Themis, 2013. p. 17 (Obra de Colección por 50 Años de Aniversario en el Ejercicio Profesional)
9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, diversas tesis y jurisprudencias.

10. CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1º Edición. México, Themis, 1986. p.679.
11. Código Fiscal de la Federación.
12. Ley Federal del Trabajo.
13. KAYE DIONISIO, J., Relaciones Individuales y Colectivas del Trabajo, Tercera Edición, México, Themis, 2002, p. 67.
14. Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, 2001, p. 2067.
15. MARAT PAREDES, Montiel, El Principio de Reserva de Ley, Primera Edición, México. Porrúa, 2001. p. 22.
16. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Quinta Edición, Editorial Porrúa, 1984, p. 356.
17. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición, Editorial Limusa, 2002, p. 53.
18. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Colombia, Editorial Legis, p. 49.
19. ÁLVAREZ VILLAGÓMEZ, Juan, El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal, Primera Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2014, p. 95,139 y 140.
20. Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp. 1610 y 1611.
21. BETTINGER BARRIOS, Herbert, Aspectos de política fiscal, Segunda Edición, Tax Editores Unidos, 2002, p 38.
22. MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos “Principio Pro Persona”, Primera Edición, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013, p. 4.

23. STEINER, Christian y URIBE, Patricia, “Convención Americana de sobre Derechos Humanos Comentada”, Primera Edición, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, agosto de 2014, p.6 y 7.
24. CUBILLOS RODRÍGUEZ, Ana María y AROCHA-ROLDÁN, Nicolás. Los Instrumentos de Estabilidad Jurídica como Mecanismos Institucionales Para Prevenir la Defraudación del Principio de Confianza Legítima por el Acto Propio del Legislador. Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá. 2013, p.p.
25. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Proyecto de sentencia correspondiente al Amparo en Revisión 1012/2014. Ponente: Ministro Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Juvenal Carbajal Díaz y Juan Jaime González Varas.

Anexo 1

		Ejercicio de 2013					Si sólo quitan IETU		2014 con tope en deducción en ISR y sin IETU	
Contribuyente	Deducción	ISR	IETU teórico	ISR total	IETU total	Total	ISR ahora	Pago de más o de menos	ISR 2014	Diferencia entre 2013 y 2014
1	0.5	44.85	26.25	44.85	0	44.85	44.85	-	44.9205	0.0705
2	1.5	44.55	26.25	44.55	0	44.55	44.55	-	44.7615	0.2115
3	2.5	44.25	26.25	44.25	0	44.25	44.25	-	44.6025	0.3525
4	3.5	43.95	26.25	43.95	0	43.95	43.95	-	44.4435	0.4935
5	4.5	43.65	26.25	43.65	0	43.65	43.65	-	44.2845	0.6345
6	5.5	43.35	26.25	43.35	0	43.35	43.35	-	44.1255	0.7755
7	6.5	43.05	26.25	43.05	0	43.05	43.05	-	43.9665	0.9165
8	7.5	42.75	26.25	42.75	0	42.75	42.75	-	43.8075	1.0575
9	8.5	42.45	26.25	42.45	0	42.45	42.45	-	43.6485	1.1985
10	9.5	42.15	26.25	42.15	0	42.15	42.15	-	43.4895	1.3395
11	10.5	41.85	26.25	41.85	0	41.85	41.85	-	43.3305	1.4805
12	11.5	41.55	26.25	41.55	0	41.55	41.55	-	43.1715	1.6215
13	12.5	41.25	26.25	41.25	0	41.25	41.25	-	43.0125	1.7625
14	13.5	40.95	26.25	40.95	0	40.95	40.95	-	42.8535	1.9035
15	14.5	40.65	26.25	40.65	0	40.65	40.65	-	42.6945	2.0445
16	15.5	40.35	26.25	40.35	0	40.35	40.35	-	42.5355	2.1855
17	16.5	40.05	26.25	40.05	0	40.05	40.05	-	42.3765	2.3265
18	17.5	39.75	26.25	39.75	0	39.75	39.75	-	42.2175	2.4675
19	18.5	39.45	26.25	39.45	0	39.45	39.45	-	42.0585	2.6085
20	19.5	39.15	26.25	39.15	0	39.15	39.15	-	41.8995	2.7495
21	20.5	38.85	26.25	38.85	0	38.85	38.85	-	41.7405	2.8905
22	21.5	38.55	26.25	38.55	0	38.55	38.55	-	41.5815	3.0315
23	22.5	38.25	26.25	38.25	0	38.25	38.25	-	41.4225	3.1725
24	23.5	37.95	26.25	37.95	0	37.95	37.95	-	41.2635	3.3135
25	24.5	37.65	26.25	37.65	0	37.65	37.65	-	41.1045	3.4545
26	25.5	37.35	26.25	37.35	0	37.35	37.35	-	40.9455	3.5955
27	26.5	37.05	26.25	37.05	0	37.05	37.05	-	40.7865	3.7365
28	27.5	36.75	26.25	36.75	0	36.75	36.75	-	40.6275	3.8775
29	28.5	36.45	26.25	36.45	0	36.45	36.45	-	40.4685	4.0185
30	29.5	36.15	26.25	36.15	0	36.15	36.15	-	40.3095	4.1595
31	30.5	35.85	26.25	35.85	0	35.85	35.85	-	40.1505	4.3005
32	31.5	35.55	26.25	35.55	0	35.55	35.55	-	39.9915	4.4415
33	32.5	35.25	26.25	35.25	0	35.25	35.25	-	39.8325	4.5825
34	33.5	34.95	26.25	34.95	0	34.95	34.95	-	39.6735	4.7235
35	34.5	34.65	26.25	34.65	0	34.65	34.65	-	39.5145	4.8645
36	35.5	34.35	26.25	34.35	0	34.35	34.35	-	39.3555	5.0055
37	36.5	34.05	26.25	34.05	0	34.05	34.05	-	39.1965	5.1465
38	37.5	33.75	26.25	33.75	0	33.75	33.75	-	39.0375	5.2875
39	38.5	33.45	26.25	33.45	0	33.45	33.45	-	38.8785	5.4285
40	39.5	33.15	26.25	33.15	0	33.15	33.15	-	38.7195	5.5695
41	40.5	32.85	26.25	32.85	0	32.85	32.85	-	38.5605	5.7105
42	41.5	32.55	26.25	32.55	0	32.55	32.55	-	38.4015	5.8515
43	42.5	32.25	26.25	32.25	0	32.25	32.25	-	38.2425	5.9925
44	43.5	31.95	26.25	31.95	0	31.95	31.95	-	38.0835	6.1335
45	44.5	31.65	26.25	31.65	0	31.65	31.65	-	37.9245	6.2745
46	45.5	31.35	26.25	31.35	0	31.35	31.35	-	37.7655	6.4155
47	46.5	31.05	26.25	31.05	0	31.05	31.05	-	37.6065	6.5565
48	47.5	30.75	26.25	30.75	0	30.75	30.75	-	37.4475	6.6975
49	48.5	30.45	26.25	30.45	0	30.45	30.45	-	37.2885	6.8385
50	49.5	30.15	26.25	30.15	0	30.15	30.15	-	37.1295	6.9795

51	50.5	29.85	26.25	29.85	0	29.85	29.85	-	36.9705	7.1205
52	51.5	29.55	26.25	29.55	0	29.55	29.55	-	36.8115	7.2615
53	52.5	29.25	26.25	29.25	0	29.25	29.25	-	36.6525	7.4025
54	53.5	28.95	26.25	28.95	0	28.95	28.95	-	36.4935	7.5435
55	54.5	28.65	26.25	28.65	0	28.65	28.65	-	36.3345	7.6845
56	55.5	28.35	26.25	28.35	0	28.35	28.35	-	36.1755	7.8255
57	56.5	28.05	26.25	28.05	0	28.05	28.05	-	36.0165	7.9665
58	57.5	27.75	26.25	27.75	0	27.75	27.75	-	35.8575	8.1075
59	58.5	27.45	26.25	27.45	0	27.45	27.45	-	35.6985	8.2485
60	59.5	27.15	26.25	27.15	0	27.15	27.15	-	35.5395	8.3895
61	60.5	26.85	26.25	26.85	0	26.85	26.85	-	35.3805	8.5305
62	61.5	26.55	26.25	26.55	0	26.55	26.55	-	35.2215	8.6715
63	62.5	26.25	26.25	26.25	0	26.25	26.25	-	35.0625	8.8125
64	63.5	25.95	26.25	25.95	0.3	26.25	25.95	- 0.30	34.9035	8.6535
65	64.5	25.65	26.25	25.65	0.6	26.25	25.65	- 0.60	34.7445	8.4945
66	65.5	25.35	26.25	25.35	0.9	26.25	25.35	- 0.90	34.5855	8.3355
67	66.5	25.05	26.25	25.05	1.2	26.25	25.05	- 1.20	34.4265	8.1765
68	67.5	24.75	26.25	24.75	1.5	26.25	24.75	- 1.50	34.2675	8.0175
69	68.5	24.45	26.25	24.45	1.8	26.25	24.45	- 1.80	34.1085	7.8585
70	69.5	24.15	26.25	24.15	2.1	26.25	24.15	- 2.10	33.9495	7.6995
71	70.5	23.85	26.25	23.85	2.4	26.25	23.85	- 2.40	33.7905	7.5405
72	71.5	23.55	26.25	23.55	2.7	26.25	23.55	- 2.70	33.6315	7.3815
73	72.5	23.25	26.25	23.25	3	26.25	23.25	- 3.00	33.4725	7.2225
74	73.5	22.95	26.25	22.95	3.3	26.25	22.95	- 3.30	33.3135	7.0635
75	74.5	22.65	26.25	22.65	3.6	26.25	22.65	- 3.60	33.1545	6.9045
76	75.5	22.35	26.25	22.35	3.9	26.25	22.35	- 3.90	32.9955	6.7455
77	76.5	22.05	26.25	22.05	4.2	26.25	22.05	- 4.20	32.8365	6.5865
78	77.5	21.75	26.25	21.75	4.5	26.25	21.75	- 4.50	32.6775	6.4275
79	78.5	21.45	26.25	21.45	4.8	26.25	21.45	- 4.80	32.5185	6.2685
80	79.5	21.15	26.25	21.15	5.1	26.25	21.15	- 5.10	32.3595	6.1095
81	80.5	20.85	26.25	20.85	5.4	26.25	20.85	- 5.40	32.2005	5.9505
82	81.5	20.55	26.25	20.55	5.7	26.25	20.55	- 5.70	32.0415	5.7915
83	82.5	20.25	26.25	20.25	6	26.25	20.25	- 6.00	31.8825	5.6325
84	83.5	19.95	26.25	19.95	6.3	26.25	19.95	- 6.30	31.7235	5.4735
85	84.5	19.65	26.25	19.65	6.6	26.25	19.65	- 6.60	31.5645	5.3145
86	85.5	19.35	26.25	19.35	6.9	26.25	19.35	- 6.90	31.4055	5.1555
87	86.5	19.05	26.25	19.05	7.2	26.25	19.05	- 7.20	31.2465	4.9965
88	87.5	18.75	26.25	18.75	7.5	26.25	18.75	- 7.50	31.0875	4.8375
89	88.5	18.45	26.25	18.45	7.8	26.25	18.45	- 7.80	30.9285	4.6785
90	89.5	18.15	26.25	18.15	8.1	26.25	18.15	- 8.10	30.7695	4.5195
91	90.5	17.85	26.25	17.85	8.4	26.25	17.85	- 8.40	30.6105	4.3605
92	91.5	17.55	26.25	17.55	8.7	26.25	17.55	- 8.70	30.4515	4.2015
93	92.5	17.25	26.25	17.25	9	26.25	17.25	- 9.00	30.2925	4.0425
94	93.5	16.95	26.25	16.95	9.3	26.25	16.95	- 9.30	30.1335	3.8835
95	94.5	16.65	26.25	16.65	9.6	26.25	16.65	- 9.60	29.9745	3.7245
96	95.5	16.35	26.25	16.35	9.9	26.25	16.35	- 9.90	29.8155	3.5655
97	96.5	16.05	26.25	16.05	10.2	26.25	16.05	- 10.20	29.6565	3.4065
98	97.5	15.75	26.25	15.75	10.5	26.25	15.75	- 10.50	29.4975	3.2475
99	98.5	15.45	26.25	15.45	10.8	26.25	15.45	- 10.80	29.3385	3.0885
100	99.5	15.15	26.25	15.15	11.1	26.25	15.15	- 11.10	29.1795	2.9295

101	100.5	14.85	26.25	14.85	11.4	26.25	14.85	-	11.40	29.0205	2.7705
102	101.5	14.55	26.25	14.55	11.7	26.25	14.55	-	11.70	28.8615	2.6115
103	102.5	14.25	26.25	14.25	12	26.25	14.25	-	12.00	28.7025	2.4525
104	103.5	13.95	26.25	13.95	12.3	26.25	13.95	-	12.30	28.5435	2.2935
105	104.5	13.65	26.25	13.65	12.6	26.25	13.65	-	12.60	28.3845	2.1345
106	105.5	13.35	26.25	13.35	12.9	26.25	13.35	-	12.90	28.2255	1.9755
107	106.5	13.05	26.25	13.05	13.2	26.25	13.05	-	13.20	28.0665	1.8165
108	107.5	12.75	26.25	12.75	13.5	26.25	12.75	-	13.50	27.9075	1.6575
109	108.5	12.45	26.25	12.45	13.8	26.25	12.45	-	13.80	27.7485	1.4985
110	109.5	12.15	26.25	12.15	14.1	26.25	12.15	-	14.10	27.5895	1.3395
111	110.5	11.85	26.25	11.85	14.4	26.25	11.85	-	14.40	27.4305	1.1805
112	111.5	11.55	26.25	11.55	14.7	26.25	11.55	-	14.70	27.2715	1.0215
113	112.5	11.25	26.25	11.25	15	26.25	11.25	-	15.00	27.1125	0.8625
114	113.5	10.95	26.25	10.95	15.3	26.25	10.95	-	15.30	26.9535	0.7035
115	114.5	10.65	26.25	10.65	15.6	26.25	10.65	-	15.60	26.7945	0.5445
116	115.5	10.35	26.25	10.35	15.9	26.25	10.35	-	15.90	26.6355	0.3855
117	116.5	10.05	26.25	10.05	16.2	26.25	10.05	-	16.20	26.4765	0.2265
118	117.5	9.75	26.25	9.75	16.5	26.25	9.75	-	16.50	26.3175	0.0675
119	118.5	9.45	26.25	9.45	16.8	26.25	9.45	-	16.80	26.1585	-0.0915
120	119.5	9.15	26.25	9.15	17.1	26.25	9.15	-	17.10	25.9995	-0.2505
121	120.5	8.85	26.25	8.85	17.4	26.25	8.85	-	17.40	25.8405	-0.4095
122	121.5	8.55	26.25	8.55	17.7	26.25	8.55	-	17.70	25.6815	-0.5685
123	122.5	8.25	26.25	8.25	18	26.25	8.25	-	18.00	25.5225	-0.7275
124	123.5	7.95	26.25	7.95	18.3	26.25	7.95	-	18.30	25.3635	-0.8865
125	124.5	7.65	26.25	7.65	18.6	26.25	7.65	-	18.60	25.2045	-1.0455
126	125.5	7.35	26.25	7.35	18.9	26.25	7.35	-	18.90	25.0455	-1.2045
127	126.5	7.05	26.25	7.05	19.2	26.25	7.05	-	19.20	24.8865	-1.3635
128	127.5	6.75	26.25	6.75	19.5	26.25	6.75	-	19.50	24.7275	-1.5225
129	128.5	6.45	26.25	6.45	19.8	26.25	6.45	-	19.80	24.5685	-1.6815
130	129.5	6.15	26.25	6.15	20.1	26.25	6.15	-	20.10	24.4095	-1.8405
131	130.5	5.85	26.25	5.85	20.4	26.25	5.85	-	20.40	24.2505	-1.9995
132	131.5	5.55	26.25	5.55	20.7	26.25	5.55	-	20.70	24.0915	-2.1585
133	132.5	5.25	26.25	5.25	21	26.25	5.25	-	21.00	23.9325	-2.3175
134	133.5	4.95	26.25	4.95	21.3	26.25	4.95	-	21.30	23.7735	-2.4765
135	134.5	4.65	26.25	4.65	21.6	26.25	4.65	-	21.60	23.6145	-2.6355
136	135.5	4.35	26.25	4.35	21.9	26.25	4.35	-	21.90	23.4555	-2.7945
137	136.5	4.05	26.25	4.05	22.2	26.25	4.05	-	22.20	23.2965	-2.9535
138	137.5	3.75	26.25	3.75	22.5	26.25	3.75	-	22.50	23.1375	-3.1125
139	138.5	3.45	26.25	3.45	22.8	26.25	3.45	-	22.80	22.9785	-3.2715
140	139.5	3.15	26.25	3.15	23.1	26.25	3.15	-	23.10	22.8195	-3.4305
141	140.5	2.85	26.25	2.85	23.4	26.25	2.85	-	23.40	22.6605	-3.5895
142	141.5	2.55	26.25	2.55	23.7	26.25	2.55	-	23.70	22.5015	-3.7485
143	142.5	2.25	26.25	2.25	24	26.25	2.25	-	24.00	22.3425	-3.9075
144	143.5	1.95	26.25	1.95	24.3	26.25	1.95	-	24.30	22.1835	-4.0665
145	144.5	1.65	26.25	1.65	24.6	26.25	1.65	-	24.60	22.0245	-4.2255
146	145.5	1.35	26.25	1.35	24.9	26.25	1.35	-	24.90	21.8655	-4.3845
147	146.5	1.05	26.25	1.05	25.2	26.25	1.05	-	25.20	21.7065	-4.5435
148	147.5	0.75	26.25	0.75	25.5	26.25	0.75	-	25.50	21.5475	-4.7025
149	148.5	0.45	26.25	0.45	25.8	26.25	0.45	-	25.80	21.3885	-4.8615
150	149.5	0.15	26.25	0.15	26.1	26.25	0.15	-	26.10	21.2295	-5.0205

3,375.00

3,937.50

3,375.00

1,148.40

4,523.40

3,375.00 -

1,148.40

4,961.25

437.85