



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

"Limite a las deducciones para los patrones: fortalecimiento de la seguridad social en beneficio de los trabajadores. Art 28 fr. XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir de 2014."

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Luis Antonio Andrade León

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México

2018.

INDICE

Introducción.....	2
Contenido de la reforma fiscal 2014	4
Análisis de constitucionalidad de cada disposición impugnada	15
I. Facultad Impositiva del legislador y sus límites	15
II. Análisis de la constitucionalidad del artículo 27 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la renta.....	17
III. Análisis del artículo, 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta	23
IV. Análisis del artículo, 25 fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta	27
V. Análisis de los artículo 25, fracción VI y 28 fracción I de la Ley del Impuestosobre la Renta	29
VI. Análisis del artículo 39 último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta	31
Prácticas elusivas como fundamento para la limitación de los derechos de los contribuyentes	33
Test de Proporcionalidad y simetría fiscal.....	46
No deducibilidad de las cuotas obrero patronales pagadas por el patrón correspondientes al trabajador.	60
Conclusiones.....	73
Bibliografía.....	74

INTRODUCCION

El propósito del presente es realizar un análisis crítico de la sentencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la que proviene la jurisprudencia cuyo rubro es “RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE”, en el cual se aborda la deducibilidad de las cuotas obrero patronales pagadas por el patrón respecto de los trabajadores que perciben salario mínimo.

Ahora bien, se analizará la ejecutoria que dió origen a dicha jurisprudencia, en la cual se desprende cómo fue la Suprema Corte en la que se resolvió sobre la constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I y XXX;39 último párrafo todas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es importante tomar en consideración que el contenido del artículo 39, último párrafo, y del artículo 27, fracción XI, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, ya existían en la Ley del Impuesto sobre la Renta derogada y previamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación se había pronunciado sobre la inconstitucionalidad de los mismos y en esta sentencia que va a ser analizada no existe un pronunciamiento distinto al que ya había previamente realizado nuestro Máximo Tribunal.

Ahora bien, lo que resultó novedoso es que, respecto a las demás disposiciones, la Suprema Corte realizó un pronunciamiento sentando criterios importantes que van a ser aplicados para la definición de nuevos criterios, de la libertad del legislador y los límites que le impone la Constitución al momento del diseño de las contribuciones, especialmente del impuesto directo por excelencia, que es el Impuesto sobre la Renta, ya que como se verá en el desarrollo del presente, los principios de justicia tributaria deben ser interpretados de forma distinta, dependiendo del tributo y del objeto del mismo, incluso parecería, en un inicio, que

la Suprema Corte retrocedería más de 100 años al hacer vigente la tesis de Ignacio L. Vallarta en cuanto al amparo en materia fiscal.

En efecto se tratará de ser exhaustivo en lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria que le dio origen a la jurisprudencia señalada anteriormente, incluso es importante comentar que no se puede entender el análisis del tema que nos ocupa, sin hacer un análisis del tema de la constitucionalidad de la no deducibilidad de las cuotas obrero patronales correspondientes al trabajador y que fueron pagadas por el patrón.

Adicionalmente se abordará con un especial detalle el análisis de los principios plasmados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dan una tendencia que, desde mi punto de vista, llevan prácticamente a hacer nugatorios los principios de justicia tributaria o, como se comentó, poder señalar si debemos estar en un retroceso de más de 100 años de jurisprudencia.

Esto es cuando se realiza el análisis de la constitucionalidad de las disposiciones en la ejecutoria, al final vamos a llegar a una justificación de las medidas, más que a un análisis constitucional, lo cual nos lleva a tener que plantear dos preguntas: ¿La Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra impedida a analizar la constitucionalidad de disposiciones en materia fiscal que involucren política fiscal? ¿Es el amparo un instrumento eficaz para remediar violaciones constitucionales de las disposiciones señaladas o sólo puede realizarse mediante un control electoral?

CONTENIDO DE LA REFORMA FISCAL 2014

A efecto de tener una mayor claridad, es indispensable hablar de las disposiciones que fueron cuestionadas por los quejosos en múltiples juicios de amparo, las cuales se transcribirán para hacer un breve análisis del alcance de las mismas.

En principio el artículo 25 fue reformado en sus fracciones VI y X y fueron cuestionadas, las cuales señalan lo siguiente:

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

.....

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

.....

X. 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 esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 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.

De acuerdo con la lectura que se realiza de los mencionados artículos, en principio se refiere a la deducibilidad de las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, pero limitada a la que se hace a los trabajadores, si se compara con la Ley del Impuesto sobre la Renta que se encontraba vigente en 2013, se señalaba que resultaban deducibles las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso las que correspondieran al trabajador¹.

Por su parte en la fracción X del artículo transcrito, limita en un 53% las aportaciones a los planes de pensiones que se efectúen a los planes de pensiones creados para el pago de pensiones y primas de antigüedad.

Siendo que continúan los requisitos adicionales que existen para el resto de la deducción del plan de pensiones contenidos en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2014, señaló lo siguiente:

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

.....

- XI.** Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

¹ Artículo 29, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el 1 de enero de 2002 al 31 de enero de 2013.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción. En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos

anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de

pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.”

De la lectura que se realiza a dicha disposición, se establece que los gastos de previsión social se deben entregar de forma general a los trabajadores, para tal efecto la generalidad se considera en caso de trabajadores sindicalizados, cuando se encuentren en un contrato colectivo de trabajo o contrato ley y en caso de trabajadores no sindicalizados, cuando se otorguen las mismas prestaciones a los trabajadores y que en promedio no sean mayores a las que se les da a un sindicalizado.

En el mismo sentido, para los fondos de ahorro se establece un máximo de aportación de patrón de 1.3 veces salario mínimo elevado al año y que la aportación sea igual a la del trabajador, adicionalmente que no sobrepase el 13% el salario del trabajador.

Igualmente señala que los pagos del seguro de vida serán deducibles, únicamente se cubrirá el fallecimiento, invalidez o incapacidad, y que en caso de que suceda el riesgo se entregue como pago único o en parcialidades; en cuanto a los seguros de gastos médicos, cuando éstos se hagan en beneficio de sus trabajadores.

Adicionalmente se señala que el monto de las prestaciones de seguridad social deducibles, salvo las aportaciones al fondo de ahorro, planes de pensiones privados y seguros de gastos médicos, no pueden exceder 10 veces el salario mínimo general elevado al año.

Es importante comentar que dicha disposición ya se encontraba vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, en su artículo 27, fracción XII.

Adicionalmente, fue reclamado el artículo 28, fracción I y XXX, de la multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece lo siguiente:

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

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a

excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

.....

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

En relación con ello, el artículo 28, fracción I, establece que no serán gastos deducibles las contribuciones pagadas que correspondan a terceros o el impuesto sobre la renta propio y confirma lo señalado en el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que había sido comentado en los párrafos que anteceden.

En cuanto al artículo 28, fracción XXX, se trata de una inclusión a una prohibición y señala que los montos pagados a los trabajadores por los que no tengan obligación de pago del impuesto sobre la renta serán únicamente deducibles en un 47%, adicionalmente se señala que el porcentaje de deducción es de 53%, si el patrón no disminuye las prestaciones respecto del ejercicio inmediato anterior.

Cabe precisar que ni la ley o el reglamento señalan algún procedimiento para determinar el porcentaje que le corresponda de deducción a cada contribuyente, es por lo anterior que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, mediante una regla general, estableció el procedimiento de la siguiente manera:

“1.3.3.1.16. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para 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, se estará a 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 ISR 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 ISR 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.

III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla 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 ISR 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 determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.
9. Seguro de vida.
10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
13. Fondo y cajas de ahorro.
14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayuda de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.

23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.
26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.”

Como se verá, este es uno de los puntos más importantes e impactantes de la reforma fiscal que es material de la sentencia que nos ocupa, en la cual se señala que los montos que han sido pagados por el patrón y, que a su vez no pague impuesto el trabajador, serán deducibles parcialmente para el patrón.

Por último, el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 2014 señala lo siguiente:

Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

.....

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Se ve claramente en el último párrafo del artículo 39, previamente transcrito, que se establece una prohibición a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Esta prohibición se añade al esquema de costo de lo vendido cuando desde 2005 cuando se incorpora este régimen eliminándose la deducción de compras de materias primas, productos terminados y semiterminados, que tiene como fin “empatar” el momento en el cual se obtiene el ingreso por la venta de un producto o la prestación de un servicio, con el costo que generó.

Ahora bien, al impedir revaluar la disposición, hace que aun cuando la erogación que produce el costo de una mercancía o de un servicio se realice en un momento y la deducción o los efectos fiscales del mismo se den en otro, se deducen o se le da valor al valor histórico sin reconocer el efecto inflacionario de las mercancías.

Con base en ello, podemos en el siguiente apartado analizar lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que nos ocupa.

ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE CADA DISPOSICION IMPUGNADA

Tomando en consideración el caso asignado, se eligió como sentencia en análisis el amparo en revisión 684/2014, siendo quejosa la empresa Servicio Industrial Uman, S.A. de C.V., a la que en primera instancia le fue otorgado el amparo y las autoridades responsables interpusieron recurso de revisión.

Desde el punto de vista metodológico y tomando en consideración lo señalado por la sentencia, iniciaremos señalando lo que estableció la Suprema Corte en la ejecutoria en comento.

I. Facultad impositiva del legislador y sus límites

En principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un análisis en el cual confirma la potestad tributaria del Congreso de la Unión en términos del artículo 73, fracciones VII y XXIX, y 131, reconociendo el principio de proporcionalidad tributaria, uno de los principales límites a la potestad tributaria, así como la generalidad tributaria².

Como había sistemáticamente señalado la Suprema Corte, en el mismo sentido, la proporcionalidad es atender la capacidad contributiva, esto es que pague más el sujeto que tenga mayor capacidad; asimismo especifica que para los impuestos directos, como es el Impuesto sobre la Renta, se toma en consideración el hecho imponible y continúa señalando que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se realiza con base en la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En efecto, para la determinación de la base del impuesto reconoce que el ingreso debe ser atemperado por los conceptos relacionados con el costo de producción del ingreso de tal forma que sea la ganancia la que deba ser sujeto de imposición,

²En la sentencia la Suprema Corte, a párrafo 281, considera aplicable el principio de generalidad como “el mandato al legislador, para que al tipificar los hechos imposables, alcance a todas las manifestaciones de la capacidad económica”.

sin que ello signifique que la deducción sea la única forma que tiene el legislador de diseñar el tributo conforme al principio de libre configuración legislativa.

Ahora bien, se reconoce que uno de los requisitos que debe cumplir toda deducción es la estricta indispensabilidad, entendiendo por ello que esté directamente relacionado con la actividad de la empresa, que sea necesario para alcanzar los fines de la empresa, que de no producirse, se podrían afectar las actividades de la empresa, que represente un beneficio o ventaja para la empresa y que esté en proporción de las operaciones del contribuyente.

En este orden de ideas, se sostiene la tesis del tipo de deducciones, siendo estas: (i) deducciones estructurales que son las necesarias e indispensables para conseguir un ingreso, que deberían en principio cumplir con lo señalado en párrafos anteriores y (ii) deducciones no estructurales, que si bien no son necesarias para conseguir el ingreso, se crean para conferir posiciones preferenciales con finalidades estructurales y no estructurales.

Dicha diferenciación de deducciones ya había sido considerada tanto por la Primera Sala de la Suprema Corte³ como por el Pleno⁴ de la misma, señalando que las primeras son las deducciones que son reconocidas como base de la estructura del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido en la ejecutoria se deja muy claro que el escrutinio constitucional es laxo en cuestión de las deducciones no estructurales, ya que no existe una obligación de reconocimiento de las mismas por parte del legislador.

Ahora bien, a párrafos 356 y 357 de la sentencia en análisis, se deja claro que las deducciones estructurales que en principio deben ser reconocidas pueden tener modalidades, requisitos o incluso restricciones o limitaciones, mismas que se

³La Primera Sala inició reconociendo este concepto en la tesis 1ª./J.15/2011

⁴El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo reafirmó en la contradicción de tesis 41/2005 y en el amparo en revisión 32/2012

reconoce deben ser “cuidadosamente evaluadas por el juzgador”, siendo aplicable un escrutinio constitucional estricto a dichas deducciones estructurales.

En la misma sentencia se señala que el control constitucional más completo es la justificación en relación con la finalidad y los efectos de la medida examinada, es decir se establecen los siguientes parámetros para hacer el escrutinio constitucional:

- Si la medida limitativa busca una finalidad constitucional.
- Si es adecuada respecto al fin.
- Si es necesario para la realización.
- Si la medida es estrictamente proporcional en relación con el fin que busca ser realizado.

Por último es importante mencionar que la Segunda Sala considera que los gastos de previsión social se consideran como gastos estructurales, considerados los gastos que se derivan de la prestación de un servicio personal subordinado.

Lo anterior partiendo de la jurisprudencia del pleno de la Suprema corte de justicia de la Nación, en la que se había considerado inconstitucional el artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013.

A efecto de poder analizar de forma exhaustiva y completa lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se analizarán los razonamientos efectuados por la Segunda Sala al examinar disposición por disposición, como fue resolviendo la ejecutoria.

II. Análisis de la constitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que contiene el límite de deducción de los gastos de previsión social

Como se comentó en el segundo capítulo del presente, la fracción XI del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía diversos requisitos y limitantes a la deducibilidad de los gastos de previsión social.

La Suprema Corte al hacer un análisis de la disposición supracitada define que desde la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 2002, la reforma buscó que las prestaciones de previsión social fueran otorgadas de forma igual a los trabajadores de menores ingresos e intentando eliminar supuestos abusos de funcionarios o directivos de las empresas; es decir son dos propósitos principalmente: que las prestaciones se entreguen de forma prioritaria a trabajadores de menor ingreso y evitar prácticas abusivas de los contribuyentes.

Ahora bien, es importante tomar en consideración que en la contradicción de tesis 41/2005-PL ya se había declarado inconstitucional la misma porción normativa, la cual en el precedente que se analiza vuelve a considerar aplicable la Segunda Sala, lo cual desde el principio de proporcionalidad tributaria se declara inconstitucional, puesto que la deducción se sujeta a requisitos que son ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como lo era el tope de deducción conforme al salario mínimo o como la comparativa entre los trabajadores sindicalizados y los no sindicalizados.

Se debe recalcar que de la ejecutoria de la contradicción de tesis 41/2005-PL se toma en consideración el tema de las posibles prácticas abusivas de los contribuyentes, pero ello no es justificación para considerar constitucional las limitaciones. Desde este momento es importante considerar que esta reflexión será muy importante en el desarrollo del presente documento.

Desde mi punto de vista la sentencia no hace mayor análisis en el presente punto, sino solamente se limita a dejar de lado lo señalado en los recursos de las

autoridades responsables y considerar aplicable los precedentes previamente existentes.

Incluso no había otra solución para la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puesto que en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo, dichas jurisprudencias recaídas por contradicción de tesis resultaban aplicables y obligatorias de aplicar a la Segunda Sala.

De tal forma que el análisis es correcto y crea sentido, ya que no es viable que elementos externos a la contribución, como son cuestiones laborales o bien las áreas geográficas de los contribuyentes o en su caso el tipo de trabajadores con los que cuenta el contribuyente, afecten al cálculo de la contribución o sean una limitante al mismo.

Es decir, no existe un elemento objetivo que acepte una justificación objetiva que permita limitar la deducción, al ser una deducción estructural conforme a lo que ya había definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que su estudio no debe ser laxo.

Incluso no es sino el pago a los trabajadores y sus prestaciones la principal deducción que tienen los contribuyentes que son patrones, situación que no se debe desconocer y considero que de forma acertada reconoce en este apartado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es importante tomar en consideración que conforme a lo señalado en la tesis que a continuación se transcribe, es la Suprema Corte la que analiza de forma clara la razonabilidad del legislador e incluso se menciona si es posible la elusión fiscal, como se verá a continuación.

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY
DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL

AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones –excluidas las aportaciones de seguridad social– sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables. Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. Así, aplicando el criterio utilizado por

este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad. **En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable -pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados.** Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados -los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional -dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, **se estima que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa reclamada no podía fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas.** Finalmente, en lo que concierne al

fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores. Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento.”

[Énfasis añadido]

En estas circunstancias es de recalcar que es en la propia Segunda Sala, al retomar las tesis emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se reconoce que las justificaciones encontradas en la imposición de requisitos de unos gastos que se deben considerar como estructurales, no son suficientes para limitarlo.

Continuando con el presente trabajo se analizará el artículo 28, fracción XXX, que tiene íntima relación con lo mencionado en el presente apartado.

III. Análisis del artículo, 28 fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relacionado con la no deducibilidad de pagos efectuados a trabajadores, los cuales sean exentos para el trabajador

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de la disposición en principio, se remite a lo señalado en el artículo 93 de la misma ley, en el cual se contiene las exenciones a las personas físicas, iniciando con un análisis exhaustivo de la mayoría de las prestaciones, analizando el tratamiento de la contraparte

Para entender si es justificable la medida, la Segunda Sala de la Suprema Corte de justicia de la Nación establece, a párrafos 498 y siguientes de la sentencia, la justificación de la reforma fiscal:

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

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

iii) Combatir la evasión y la elusión fiscal. Lo anterior, en razón a que los tratamiento de excepción, así como los

regímenes preferentes, generan distorsiones en el marco tributario y permiten la evasión y la elusión fiscal.”

Ahora bien, la Suprema Corte después de haber identificado estos puntos hace un análisis de la razonabilidad de los mismos, dejando claro que se realiza en un ejercicio interrelacionado de manera transversal, esto es analizándolos de forma conjunta.

En principio la Suprema Corte analiza el tercer punto mencionados en la transcripción anterior, señalando que es perfectamente válido que la legislación prevea las reglas necesarias para combatir las prácticas fiscales nocivas que merman la recaudación.

Asimismo se analiza si la medida es efectiva, para lo cual debe existir una relación instrumental entre la medida y los fines buscados, los cuales ya fueron previamente señalados sin que la sentencia sea clara en por qué la medida es efectiva.

Ahora bien, es muy clara en señalar que con la limitación se busca eliminar prácticas elusivas o excesivas, situación que simplemente lo hace de forma dogmática sin que quede claro cuáles son las prácticas que se quiere descartar.

Incluso es de resaltar que la propia Suprema Corte señala que la sanción es el mejor instrumento para combatir conductas indeseables; señala que en caso de prácticas elusivas no siempre es así, ya que es compleja la administración y la fiscalización, encontrando prácticas de uso indiscriminado de economías de opción,⁵ abuso de derecho y otros.

⁵Tal como se verá en el transcurso del presente, debemos partir de la legalidad de la economía de opción, porque es criticable que la Suprema Corte de Justicia de la Nación condene o estigmatice un instrumento legal a favor de los contribuyentes.

Siguiendo con el análisis, la Segunda Sala señala que restablecer como principio de política tributaria la simetría fiscal es la finalidad perseguida, señala que dicho principio conlleva a que cada deducción tenga aparejada una acumulación por otro contribuyente.

Acerca de la simetría fiscal, señalaron los procesos legislativos de donde proviene la justificación para exentara los trabajadores, lo cual sucede desde 1980, esto a fin de buscar un apoyo social.

Ahora bien, a su vez deja claro que la simetría fiscal no es una garantía, sino simplemente un parámetro que permite al legislador utilizarlo, como ya había señalado el Pleno de la Suprema Corte⁶ no estamos en presencia de una garantía constitucional que los contribuyentes pueden solicitar, pero entonces parecería que sí puede ser justificación para tomar algunas medidas que impactan la determinación del impuesto.

En este contexto concluye que la ponderación de la eliminación de la medida de control I Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) e Impuesto a los Depositos en Efectivo (IDE) justificaba la imposición de estas limitantes a estas deducciones que nos ocupan.

Resulta importante que la Segunda Sala señale que para llegar a los mismos fines, el legislador pudo haber utilizado otro medio, pero señala que la intensidad del control constitucional en materia fiscal es débil o laxa, y concluye que no puede señalar si la medida es o no idónea comparada con otras.

Incluso se señala que nuestra Suprema Corte no cuenta con la facultad de analizar la medida comparándola con otras medidas, ya que ello se tiene que

⁶ Lo anterior fue señalado en la siguiente tesis: "SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."

hacer mediante un control democrático y no en un control jurídico, esto es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación limita su propia facultad a no poder analizar la política tributaria.

Como comentábamos desde el inicio del presente, esto parecería un retroceso de 100 años de jurisprudencia en materia tributaria, en virtud de que parecería que la política tributaria no puede ser analizada por la Suprema Corte y alguna disposición jurídica con base en que estamos en política tributaria y posiblemente violar lo establecido algún derecho humano.

Continúa la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y señala que es razonable y proporcional la medida cuestionada vía amparo, en la medida en la que sólo restringe parcialmente el derecho a los contribuyentes a deducir los gastos estrictamente indispensables para la generación de ingresos.

Es importante precisar desde este momento que parecería que si se limita únicamente de forma parcial un derecho no existiría violación, desde la perspectiva del que suscribe el presente, esto no es posible puesto que cualquier violación sea o no parcial debería ser declarada inconstitucional.

Por último en la sentencia, la Suprema Corte concluye que se debe tomar en consideración que, para la base de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) que tiene que pagar el patrón, las deducciones cuestionadas o limitadas no tienen limitante alguna por lo que el legislador sí otorgó un efecto fiscal para el tema de PTU.

En conclusión se establece cuatro razones para los cuales la medida legislativa resulta constitucional las cuales son:

- a) El reconocimiento de la deducción se da de manera parcial.
- b) Se limita la realización de gastos, cuya relación con la generación de ingresos es indeterminada.

- c) La obligación de proveer previsión social es del patrón y, por tanto, la deducción total de la previsión social implicaría aceptar un traslado del impacto económico al Estado.
- d) La legislación le reconoce efectos fiscales en la base de PTU.
- e) La limitante no es notoriamente gravosa.

Derivado de lo anterior, se considera que no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria la limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IV. Análisis de la constitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Como se precisó en el capítulo anterior, el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una limitación de deducción a un 47% de las aportaciones que los patrones realicen a los planes de pensiones complementarios a la Ley de Seguridad Social y para el pago de las primas de antigüedad.

La Segunda Sala considera que tal y como resolvió la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, anteriormente señalado, es de tomar en consideración que la limitación sólo es parcial.

Señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el artículo 123, Apartado A, fracción XIV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los patrones son los responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales sufridas con motivo del desempeño laboral y en su caso debe pagar las indemnizaciones correspondientes.

Ahora bien señala que el patrón cubre las obligaciones mediante el aseguramiento del trabajador pagando una cuota al Instituto Mexicano del Seguro Social, siendo

este último el obligado a prestar los servicios y otorgar beneficios a los trabajadores.

En el caso de las aportaciones a reservas complementarias, se trata de erogaciones que realiza el patrón para asegurar que se van a tener los recursos para entregar diversas pensiones a los trabajadores adicionales a los trabajadores y son montos distintos a la previsión social.

Señala que no son gastos que necesaria e inevitablemente deben realizarse por obligación legal y que por tanto se deben considerar como deducciones no estructurales, por lo que si lo limita o no, la deducción no tiene efectos en el principio de proporcionalidad tributaria.

Como se analizará en los capítulos subsecuentes del presente, estamos en presencia de montos de previsión social, esto es que las aportaciones por planes de pensiones y jubilaciones se encuentran reguladas por el artículo 31, fracción XI, de la Ley Sobre el Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior, conforme a lo que fue señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esto no se debe considerar como una deducción no estructural, las primas de antigüedad aún cuando se pagan por obligación legal en términos de la Ley Federal de Trabajo, esto es el pago no es optativo.

Adicionalmente los gastos de previsión social no se deben juzgar en la medida en que su deducibilidad se hace o no con base en la obligatoriedad de pagar dicha prestación, ya que las prestaciones que se entreguen al trabajador son remuneración para cada uno de ellos por su trabajo, es decir la fuente de la contraprestación es el trabajo personal subordinado que realiza una persona en beneficio de otra a cambio de un sueldo y de sus beneficios o prestaciones laborales.

Pensar que las prestaciones laborales, como lo son las pensiones o las primas de antigüedad, no tienen impacto en el beneficio del empleador es pensar que el pago de cualquier otra prestación no está estrechamente vinculado con el capital humano.

Por lo que se debió considerar como deducción estructural y realizar un análisis más profundo, el cual debe tener el mismo razonamiento que el artículo 28, fracción XXX, ya analizado.

A lo que se refiere es a que no es suficiente que se señale que es una deducción no estructural y prácticamente no hacer un escrutinio constitucional.

Creo que resulta trascendente tomar en consideración que los montos por pagos de prima de antigüedad sí son obligatorios en términos de la Ley Federal del Trabajo y las pensiones, aun cuando no lo son, los mismos serán gravados a los trabajadores por lo que no existe un aparato crítico suficiente para poder determinar porque son o no son deducciones estructurales.

V. Análisis de los artículo 25, fracción VI, y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El mencionado artículo se relaciona con la no deducibilidad de las cuotas obrero patronales correspondientes al trabajador que son pagadas por el patrón.

Al entrar al análisis de la constitucionalidad de dichas disposiciones, la Suprema Corte señala la naturaleza jurídica de dichas contribuciones, especialmente su carácter tripartito entre el Estado, el trabajador y el patrón, las cuales son aportaciones cuyo fin es el pago de las prestaciones de seguridad social.

Asimismo, se señala que desde la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se encontraba en vigor en 1964 se estableció la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS correspondientes a trabajadores con salario mínimo.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2002 hasta 2013 se amplió el beneficio para los patrones de deducir las cuotas obrero patronales, incluso en la parte correspondiente a sus trabajadores, y dicho pago se consideraba como exento para los trabajadores.

Como fin de la modificación en comento se tienen: el principio de simetría fiscal, no erosionar la base del tributo y eliminar la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que se otorga a los trabajadores.

Cabe mencionar que dicho pago resultaba una deducción no estructural, ya que tiene como naturaleza una contribución a cargo de un tercero.

Ahora bien, se reconoce lo que establece el artículo 36 de la Ley del Seguro Social que establece: "Artículo 36. Corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo."

Es decir, señala que los trabajadores de salario mínimo no tienen obligación de pago, sino que lo debe realizar el patrón, por lo que esto hace que sea totalmente deducible el monto correspondiente.

También señala que estamos en presencia de un juicio de política tributaria que, tal y como fue mencionado anteriormente, no puede ser analizado por la Suprema Corte, sino por los legisladores.

VI. Análisis de la constitucionalidad de los artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Por último en la sentencia se analiza la constitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que prohíbe dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios.

En la lectura de la sentencia se desprende que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica cómo funciona el mecanismo del sistema de costo de ventas.

La Segunda Sala señala que la legislación fiscal reconoce las consecuencias fiscales de los efectos inflacionarios, como lo es el ajuste anual por inflación, por ende se reconoce los efectos positivos y se gravan y debe reconocerse los efectos negativos y deducirse.

Por lo anterior, se considera inconstitucional dicho párrafo, dando como resultado que se permita a la quejosa reconocer los efectos de la inflación en el valor de adquisición, que formar parte del costo de venta hasta el momento que se lleve a cabo la enajenación del bien, siempre y cuando la compra y la venta de la mercancía se den en ejercicio distintos.

De la lectura que se realice a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, igual que lo sucedido con el primer análisis del artículo 27, fracción XI, se retoma la declaratoria de constitucionalidad que ya había sido previamente efectuada por la propia Suprema Corte.

Tiene congruencia dicha declaratoria de inconstitucionalidad, si partimos de la premisa de que, desde 1986, la Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce los efectos inflacionarios al incluir el componente inflacionario, situación que en su momento analizó la Suprema Corte y consideró constitucional.⁷

Por lo cual si se permite deducir, debidamente actualizado el costo de ventas, es claro que es necesaria la declaratoria de inconstitucionalidad para reconocer ese fenómeno inflacionario y es importante considerar que solamente lo limita para que los efectos de la inflación se reconozcan cuando la compra o erogación se realice en un ejercicio y la venta (acumulación) y su correspondiente deducción se realice en otro.

Dicho efecto podría ser cuestionable, puesto que dentro de un mismo ejercicio hay también fenómeno inflacionario, situación que la misma legislación reconoce al momento de considerar el efecto inflacionario en el ajuste anual por inflación deducible o acumulable.

⁷Algunas de las tesis emitidas sobre el tema son las siguientes: RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTES A PARTIR DE 1987, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA.

PRÁCTICAS ELUSIVAS COMO FUNDAMENTO PARA LA LIMITACIÓN DE DERECHOS DE DEDUCCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

Algo que resulta muy trascendente a la largo de la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que las limitaciones de las deducciones se hacen para evitar la elusión y la evasión fiscal, lo cual es un fundamento constitucionalmente válido.

En relación con ello, desde los párrafos 512 a 532, la Segunda Sala de forma clara indica que la limitación de los gastos de previsión social busca eliminar las medidas de elusión fiscal con el fin de que el Estado obtenga más ingresos, derivado de la eliminación de los impuestos de control.

En este sentido, es indispensable hacer notar al lector que la misma sentencia, desde mi punto de vista, es contradictoria y en su caso pudiere considerarse violatoria de la Ley de Amparo al desconocer una tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte, que incluso utiliza para declarar la inconstitucionalidad de otras disposiciones.

Clarificando lo anterior, no puede por un lado considerarse que la limitante contenida en la fracción XI del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional, porque limita la deducibilidad a un tope injustificado, a saber, monto específico, y por otro lado se diga que es constitucionalmente válido que se limite al 47% ó 53% la deducción, porque el trabajador no lo va a acumular y estos pagos han sido fundamento para provocar la erosión de la base del impuesto mediante elusión o evasión fiscal.

Debe de recalcar que para combatir la elusión y la evasión fiscal, la medida que no tiene la legislación mexicana es una cláusula anti abuso o cláusula antielusiva, aunque han existido algunos intentos legislativos de inclusión en el Código Fiscal de la Federación, pero no ha sido incluida en forma expresa.

Ahora bien, existen dos tipos de cláusulas antielusión como lo son las cláusulas antielusión generales y específicas; lo que se comentó en el párrafo anterior es que son cláusulas generales, no obstante en la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos muchas cláusulas anti abuso específicas o particulares.

Por ejemplo, por mencionar algunas: la deducción de intereses en exceso, mejor conocida como subcapitalización o capitalización delgada, la deducción de gastos pagados a administradores o miembros del consejo de administración, entre otras.

Incluso, actualmente, en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) justo se da un plan de acciones con las cuales se busca eliminar la erosión de la base del impuesto y la transferencia de utilidades mediante la utilización del conocido como Plan BEPS.⁸

De hecho en la reforma fiscal de 2014, se establecen diversas cláusulas antielusivas particulares derivadas del Plan BEPS como son las fracciones XXIX y XXXI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es claro que es constitucionalmente válido que se busque eliminar la elusión fiscal, en donde los contribuyentes buscan encontrar los errores de la legislación o legislaciones para obtener una ventaja indebida.

Incluso otra de las formas es con la correcta interpretación de las normas⁹ a través de las disposiciones fiscales; el método tiene como fundamento cuáles fueron los

⁸La base del Plan BEPS es “Base erosion and profit shifting” y busca atacar la erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS) en un contexto global refiriéndose a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para aprovechar las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades.

⁹ Lo anterior ha sido reconocido de forma clara por la Suprema Corte en diversas tesis jurisprudenciales, siendo que, a juicio del que escribe, la más clara para entender qué se debe interpretar es la siguiente “CONTRADICCIÓN DE TESIS. SELECCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL MÁS CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN”.

finances constitucionales para hacer una interpretación de la disposición, situación que en materia fiscal se debe constar con los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV, y 73, fracciones VII y XXIX.

En efecto en tales circunstancias, a mi juicio, es incorrecto que se justifique que exista una limitación a un derecho de un contribuyente, como lo es una deducción a una situación de una elusión o de economía de opción que haya sucedido o que no sea deseable.

Lo anterior, ya que debemos partir del derecho que tienen los contribuyentes a organizar los negocios de manera que la carga tributaria sea la menor, esto es, no debemos de partir de que el contribuyente o el gobernado se encuentra obligado siempre a pagar el máximo de impuesto.

Si partimos de la premisa de que el contribuyente o el sujeto pasivo siempre debe pagar la cantidad mayor de impuestos, estaríamos en contra del mismo principio de propiedad privada que se encuentra consagrado constitucionalmente y que es uno de los pilares de la economía y del derecho privado.

En este sentido, según Martín Benítez¹⁰, cuando se busca enjuiciar lo licitado acerca del uso del caso concreto de la vía menos gravada mediante la potestad tributaria, asumimos que existen dos vías: la vía más gravada, denominada norma de sujeción, y la menos gravada, norma de no sujeción o de beneficio fiscal, y en este caso me inclino a que no puede pensarse que siempre se debe pagar el mayor monto de contribución.

Incluso esto ha sido claramente señalado por la jurisprudencia internacional, como sucede con la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, en el caso *Helvering vs. Gregory*,¹¹ cuando se reconoció el derecho a organizar los negocios

¹⁰Gloria Martín Benítez. ¿Es lícita la planeación fiscal? 1ª edición, España, Thomson Reuters, 2013.

¹¹Precedente disponible en <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/293/465>

donde la carga tributaria sea mínima. Principio que ha sido reconocido por el derecho francés y también ha sido reconocido por el derecho español.¹²

Efectivamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el precedente Halifax plc Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd y Commissioners of Customs & Excise citado por Checa González¹³ ha sido muy claro en el tema.

Incluso, retomando el caso específico, es importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había realizado diversas interpretaciones en materia de previsión social y buscaba que se eliminara un posible abuso por parte de los contribuyentes, relacionado con que la previsión social se entregara en especie.

En el caso de la previsión social, se estableció que las despensas que se otorguen en efectivo a los contribuyentes y que quieren darles connotación de previsión social es incorrecto. Es decir si se paga en efectivo la previsión social, deja de estar en este concepto, ya que no se puede garantizar que el monto pagado pueda ser utilizado para la compra de despensas, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte, la cual a su letra señala:

DESPENSAS EN EFECTIVO. NO CONSTITUYEN GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De los antecedentes legislativos de los artículos 31, fracción XII y 109, fracción VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente (24, fracción XII y 77, fracción VI, de la Ley

¹² Sentencia Tribunal Suprema de 21 y 22 de marzo de 2005.

¹³ Clemente Checa González, "Globalización económica y principios tributarios", en *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, núm. 22, enero-junio 2010.

abrogada), así como de las consideraciones vertidas por la Segunda Sala en la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia 2a./J. 39/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, septiembre de 1997, página 371, con el rubro: "VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", se advierte que el concepto de previsión social, tanto a la luz de la normatividad abrogada como de la vigente, es el que se estableció en la ejecutoria referida y que fue adoptado por el legislador en el artículo 8o. de la Ley vigente. Así, para establecer ese concepto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó en cuenta que conforme a los antecedentes legislativos del indicado artículo 24, fracción XII, lo que inspiró al legislador para adicionar las prestaciones de naturaleza análoga a las expresamente previstas como de previsión social, esto es, a las becas educacionales, servicios médicos y hospitalarios, fondos de ahorro, guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas, fueron los estímulos consagrados en favor de los obreros en los contratos colectivos de trabajo, consistentes en prestaciones en especie, tales como las "canastillas", esto es, los productos de la canasta básica; asimismo, estimó que los vales de despensa son gastos análogos a los previstos en las normas citadas porque constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe al no tener que utilizar parte de su salario

en la adquisición de los bienes de consumo de que se trata, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines.**Por tanto, las despensas en efectivo no constituyen una prestación análoga a las enumeradas en la ley para efectos de su deducción en la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales, pues sin desconocer que implican un beneficio económico para el trabajador, su destino es indefinido, ya que no necesariamente se emplearán en la adquisición de los alimentos y otros bienes necesarios que aseguren una vida decorosa para el trabajador y su familia; por tanto, no se traducen en un ahorro derivado de la no utilización de parte del salario en su adquisición que produzca una mejoría en su calidad de vida.”**

Contradicción de tesis 213/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto, Décimo Cuarto y Décimo Quinto, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de marzo de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 58/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de abril de dos mil siete.

[Énfasis añadido]

Por lo anterior es claro que no resulta viable o aceptable, desde mi punto de vista, que la Suprema considere como válido que exista una elusión que deba considerarse como limitación de un derecho específico, máxime si ya fue claro que la previsión social, conforme a lo interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser pagada en especie.

En estas consideraciones respetuosamente difiero de lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación e incluso no paso por desapercibido que quedaría una pregunta a responder, si la Segunda Sala puede cambiar el criterio del Pleno y en dado caso ¿el artículo 217 de la Ley de Amparo sería una norma imperfecta?

Por último, es claro que lo señalado por la Segunda Sala en cuanto a la validación por la falta de recaudación y por el deber de colaboración o de solidaridad no es legalmente válido, y es importante señalarlo, ya que por el hecho de que haya una necesidad de recaudación, no se tiene la facultad de violar los derechos de los contribuyentes.

Es obligación del legislador y del Ejecutivo en su marco de atribuciones diseñar la legislación apegándose a los principios constitucionales y, segundo, aplicar exactamente las leyes, lo cual no implica que no se pueda hacer modificaciones al régimen fiscal, sino que las mismas deben realizarse apegándose a los principios contenidos en la propia Constitución.

Incluso veamos como ejemplo el caso de España, donde podemos encontrar dos disposiciones claras anti elusión y podemos ver la Ley General Tributaria que tiene dos normas generales anti elusión que señalan:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

Como se ve, existe un mecanismo claro para atacar francamente los fenómenos de la elusión y de la simulación de actos jurídicos para efectos tributarios, siendo que dicha aplicación ha sido analizada y en su caso acotada por los propios Tribunales, e incluso en Europa, el pasado 12 de julio, el Consejo de la Unión Europea adoptó la Directiva antielusión –también conocida como ATAD (por sus siglas en inglés)– articulada como un compendio de medidas tributarias diversas tendientes a evitar la elusión fiscal entre los países miembro. Lo cual es el mecanismo idóneo para poder combatir las prácticas fiscales no deseadas, abusivas, ya sea en elusión o evasión fiscal.

No pasa por alto, que el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal propuso en su iniciativa de reforma fiscal agregar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dos párrafos que integrarían una norma anti elusión que pretendía establecer lo siguiente:

Artículo 5º [...]

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes

involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

Ya esto fue un intento que buscó tener una medida general para evitar la elusión fiscal, pero la cual no fue aprobada por el Congreso, por los siguientes motivos:

En términos del dictamen, se estableció lo siguiente.

1. Cláusula Antielusión

La Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal destaca que el principio de aplicación estricta de la ley, previsto actualmente en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica, que no se alcanzaba debido a distintas formas de aplicar la ley, por ejemplo por analogía, por mayoría de razón, costumbre y criterios generales, entre otros.

Bajo ese contexto, la Iniciativa sujeta a estudio propone adicionar un tercer y cuarto párrafos al citado precepto para incorporar una cláusula antielusión, la cual tiene como finalidad evitar la elusión fiscal por fraude a la ley, entendida esta como el acto de tomar ventaja de las oportunidades previstas en la legislación fiscal, para lo cual, se aclara, lo único que hace la propuesta es dar el efecto fiscal que corresponde al hecho imponible real, siempre y cuando se detecten prácticas y operaciones que carezcan de una razón de negocios y, por lo tanto, las consecuencias que generen no fuesen gravadas, a pesar de que debieron serlo, es entonces que la autoridad podrá proceder a gravar la conducta aplicando estrictamente la

finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada en fraude a la misma.

Dentro de dicha propuesta se considera que la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula antielusión, deberá establecer la obligación para la autoridad de atender tanto al aspecto formal como al material o sustantivo de las operaciones, evitando la discrecionalidad, pues el ejercicio de dicha cláusula está sujeto a los controles de legalidad y constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los actos administrativos.

En este sentido es importante tomar en consideración que la medida idónea para combatir las prácticas de evasión y de elusión fiscal es implementar este tipo de medidas y no, como se comentó, limitar los derechos de los contribuyentes, situación que desde mi punto de vista sí puede analizar la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Pensar lo contrario equivaldría a que derivado a que algunos contribuyentes realicen prácticas elusivas (pudiendo o no ser ilegales) permite al legislador poner límites y afectar a todos los contribuyentes, situación que resulta por demás cuestionable.

Más aún, en diversos precedentes la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado con claridad la necesidad de la existencia de uno de los elementos importantes para que sea posible la deducción fiscal, siendo esta la “razón de negocios”, un elemento necesario para poder determinar la procedencia de la deducción de un gasto o de la razonabilidad de una operación, tal como se señaló en el siguiente precedente:

“CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria.**Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control.**Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada

caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.”

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

[Énfasis añadido]

Como se puede ver, aun cuando no existe en el orden jurídico mexicano una cláusula general antielusión, ya nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado un mecanismo que la autoridad puede utilizar para atacar la elusión o evasión fiscal.

En conclusión es claro que el pronunciamiento realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es incorrecto, porque más que hacer un análisis crítico, se vuelve un validador de los actos del Ejecutivo y del Legislativo, siendo ello una clara falta de división de poderes, lo cual no se busca en el sistema jurídico mexicano, sino lo que se busca es la existencia de contrapesos de los Poderes de la Unión.

Confirma esta conclusión algunas resoluciones emitidas por algunos tribunales federales en cuanto a la materialidad de las operaciones, esto es, que las operaciones que se dice que se hacen las mismas fueron realizadas, como lo señalado por ejemplo el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, en la tesis que señala lo siguiente: “PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE. PARA DESVIRTUARLA CON UN CONTRATO DE MUTUO CON INTERÉS DEBE PROBARSE SU MATERIALIDAD, ENTRE OTROS MEDIOS, CON LOS RECIBOS O ESTADOS DE CUENTA DEL MUTUANTE.”

TEST DE PROPORCIONALIDAD Y SIMETRÍA FISCAL

El test de proporcionalidad nace precisamente como solución a los conflictos que en el día a día surgen entre el poder público y los particulares, cuando, en palabras de Javier Barnes¹⁴, “la medida del poder público objeto de enjuiciamiento ha sido emanada en el ejercicio de un cierto margen de libertad (libre apreciación del legislador, potestad discrecional de la Administración, poderes del juez de instrucción o facultades de apreciación)” y llega a chocar con otros derechos de los particulares.

Así, el test de proporcionalidad establece tres criterios con los que cualquier medida, introducida por el legislador, que haga distinciones entre los particulares debe cumplir, a efecto de determinar que dicha medida es constitucionalmente válida.

Los criterios que componen el test de proporcionalidad han sido determinados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente tesis aislada:

“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas

¹⁴ Javier Barnes, citado por Juan Ortega Maldonado en “El Juicio de Proporcionalidad en el Sistema Tributario Mexicano”, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año VIII, núm. 19, México, p. 92.

fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios

democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la

intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.”

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Nota: Las tesis de jurisprudencia 1a./J. 55/2006 y 1a./J. 84/2006 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, con el rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL." y Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, con el rubro: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.", respectivamente.

[Énfasis añadido]

Así, los tres criterios en los cuales se basa el test de proporcionalidad son los siguientes:

- a) Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
- b) Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, debiendo existir una relación de instrumentalidad de medio a fin.

c) que la distinción sea proporcional, pues el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

El primero de los criterios busca determinar si la distinción legislativa persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida. Es decir, si la medida introducida por el legislador genera distinciones, únicamente será constitucionalmente válida si la misma está encaminada a conseguir objetivos que sean considerados admisibles por la propia Constitución, ya que de lo contrario, se estaría facultando al legislador a realizar tratos desiguales de forma totalmente arbitraria.

En este sentido, acorde al primero de los criterios, los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino que deben en sí mismos contar con un carácter de legitimidad constitucional.

Como se mencionó en el párrafo anterior, es indispensable considerar que no se puede establecer como un fin constitucionalmente válido la limitación de un derecho para la simple recaudación fiscal o bien porque existe elusión fiscal, cuando la misma ni siquiera está comprobada ni señalada de forma clara.

El segundo de los criterios examina la racionalidad o adecuación de la distinción realizada por el legislador, ya que será necesario que la distinción sea verdaderamente un medio apto para conseguir el fin u objetivo constitucionalmente válido que el legislador pretende alcanzar. En otras palabras, es necesario que exista una relación de instrumentalidad entre los medios utilizados y el fin pretendido.

Conforme a dicho criterio, la medida será considerada idónea cuando se presente en las mejores condiciones de tiempo, lugar, modo o cualquier otra circunstancia esencial para alcanzar el objetivo buscado; tomando en cuenta si su duración e intensidad con exigidas por la finalidad concreta que se pretende alcanzar.

El tercero y último de los criterios, busca que la medida distintiva cumpla con el principio de proporcionalidad o razonabilidad, ya que el legislador no puede pretender alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de una forma abiertamente desproporcional. En este sentido, el tercer criterio busca valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, de tal forma que sea posible determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución, verificando en su caso, la posibilidad de utilizar una vía menos gravosa.

De esta forma, el tercer criterio exige que el tratamiento desigual establecido por el legislador no genere un desequilibrio entre los derechos y libertades implicadas y los beneficios buscados en nombre del interés general.

De todo lo anterior, se advierte que el test de proporcionalidad tiene una gran relevancia sobre el control de leyes y los tratos desiguales que el legislador pretenda introducir para alcanzar ciertos objetivos o fines constitucionalmente válidos.

Ahora bien, antes de realizar nuestro propio test de proporcionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que el análisis que el órgano de control constitucional deba realizar a las medidas normativas introducidas por el legislador en materia tributaria debe ser poco estricto, también es cierto que no por ello el órgano de control constitucional desatenderá los principios de justicia tributaria.

En este sentido, respecto del primer criterio con el que debe cumplir toda medida normativa establecida por el legislador, que implique realizar tratos distintivos entre los contribuyentes, referente a determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta, primero se debe determinar cuáles son esos objetivos que la reforma fiscal establece como límite a las deducciones de los

gastos que los patrones realicen a favor de sus trabajadores y, que a la vez, sean considerados ingresos exentos para éstos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que el legislador pretendía perseguir.

Al analizar la exposición de motivos realizada por el titular del Ejecutivo Federal al presentar la Iniciativa de reforma, el 8 de septiembre de 2013, a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se advierte que, en forma específica al referirse a la modificación de la deducción de remuneraciones realizadas a favor de los trabajadores, cuando a su vez sean consideradas ingresos exentos para dichos trabajadores por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se señaló como principal razón que existía un tratamiento asimétrico en la hoy abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que los empleadores podían efectuar la deducción de los diversos conceptos remunerativos que entregan a sus trabajadores, con independencia de si los mismos constituyen ingresos acumulables para el trabajador.

De igual forma, se señaló que dichas asimetrías resultaban perjudiciales para la recaudación, sobre todo si se toma en cuenta que la propuesta de la reforma fiscal sugería como parte de sus objetivos para simplificar el impuesto a los ingresos la desaparición del impuesto empresarial a tasa única y el impuesto a los depósitos en efectivo, los cuales eran impuestos mínimos de control al impuesto sobre la renta, por lo que con el fin de restablecer la simetría fiscal proponía acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez fueran consideradas ingresos total o parcialmente exentos para el trabajador por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que sólo procediera la deducción de hasta el 41% de dichas remuneraciones exentas.

Por su parte, tanto la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, como las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, en sus respectivos dictámenes, prácticamente hicieron suyas las consideraciones

vertidas por el titular del Ejecutivo Federal en la Iniciativa de Reforma, teniendo como único cambio el porcentaje que se podrá deducir de 41% a un 47%.

Derivado de lo anterior, tomando en cuenta que fuera de la medida con la cual se pretenden conseguir, ninguno de los objetivos buscados con la reforma fiscal es abiertamente contradictorio con los principios y derechos humanos establecidos en la Constitución, por lo que se puede concluir que la finalidad perseguida con la reforma es constitucionalmente legítima.

El segundo de los criterios del test de proporcionalidad establece que se debe realizar un análisis encaminado a examinar la racionalidad de la medida establecida, de tal forma que pueda determinarse si el método adoptado por el legislador es el más adecuado para alcanzar los fines perseguidos.

Así, tenemos que la medida consiste en limitar los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de dichos pagos, o del 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.

Por lo cual se puede concluir que la medida limitativa guarda cierta relación de instrumentalidad con los objetivos constitucionalmente legítimos propuestos en específico en la reforma del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014; pues con dicha medida sí se lograría la simetría fiscal hasta cierto punto, porque los ingresos que son considerados exentos para los trabajadores por la Ley del Impuesto Sobre la Renta no se estarían deduciendo al 100%, sino únicamente en un 47% ó 53%, según corresponda.

Ello, tomando en cuenta la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes, al nivel de los ingresos y las deducciones, marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción.

Sin embargo, si la intención del legislador era lograr una verdadera simetría fiscal, tendría que *i*) dejar de considerar como ingresos exentos, los ingresos recibidos por los trabajadores establecidos en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (lo cual sería inconstitucional al no respetar su derecho al mínimo vital), o bien *ii*) negar completamente la deducción a los patrones por dichos gastos, lo cual sería igualmente inconstitucional al ser contrario al principio de proporcionalidad tributaria de los patrones, al no reconocer su verdadera capacidad contributiva.

En este sentido, no se puede concluir con lo anterior que la medida limitativa cumple con el segundo de los criterios contenidos en el test de proporcionalidad, pues dicha medida no es la idónea para conseguir ese objetivo.

Incluso al profundizar en el principio de política fiscal, que es la simetría fiscal, es claro que se ha señalado que no es una garantía y, más todavía, el sistema tributario en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no es simétrico por definición.

En efecto, si se tuviera un sistema simétrico, no existirían gastos no deducibles o limitantes a las deducciones por concepto de topes, de hecho en el ámbito internacional el principio de simetría fiscal no ha sido considerado como un eje rector.

Además, no podemos señalar que en algunos casos es aplicable el principio de simetría fiscal y en algunos casos no; es decir cuando el legislador lo quiere aplicar para imponer tributos, se debe seguir o no se debe seguir; no se puede

considerar a discreción del Legislador, lo que denota por supuesto una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

La simetría fiscal ha sido analizada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente forma:

“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. **Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en**

materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.”

Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V. y otras. 27 de abril de 2010. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1006/2009. Tyco Electronics Tecnologías, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1346/2009. Aluprint, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada,

Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 441/2009. Grupo McGraw-Hill S.A. de C.V. y otra. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXVII/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez.

[Énfasis añadido]

En efecto es indispensable dejar claro que la asimetría no es una situación que debe considerarse como soporte para limitar un derecho de una deducción estructural de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por último, respecto del criterio referido a la valoración relacionada con la proporcionalidad de la medida, se debe anticipar que no se cumple; pues con la medida limitativa establecida, no se reconoce la verdadera capacidad contributiva del contribuyente al no permitírsele deducir al 100% todos los gastos en los que tuvo que incurrir, como la mano de obra, para poder generar su ingreso.

Con la limitante establecida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se obliga al patrón a contribuir al gasto público conforme a una situación que no refleja su real y objetiva capacidad contributiva, pues el gravamen a su cargo parte de una utilidad ficticia al no serle posible deducir al 100% los

pagos realizados a sus trabajadores que a la vez son ingresos exentos para estos últimos.

La medida adoptada por el legislador que consiste en la limitante para deducir los pagos realizados por el patrón a los trabajadores, que a la vez sean ingresos exentos para el empleado, no es razonable ni proporcional, pues si bien el objetivo de la misma es recuperar la base gravable del impuesto sobre la renta a efecto de obtener recursos necesarios para cubrir los gastos públicos, lo cierto es que la simetría fiscal no justifica la afectación que se estaría realizado directamente al patrimonio del patrón causante del impuesto sobre la renta, al obligársele a contribuir al gasto público sin tomar en cuenta su verdadera y objetiva capacidad contributiva.

En conclusión, se tiene que la medida que limita los pagos, que a la vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de dichos pagos, o del 0.53 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, no cumple con el juicio de razonabilidad o proporcionalidad, pues generaría una afectación desmedida y ruinoso para el patrón, al no permitírsele la deducción al 100% de los gastos estrictamente indispensables en los que tiene que incurrir para generar el ingreso.

De lo anterior se desprende con meridiana claridad que lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tiene ningún soporte técnico, ya que si bien puede ser un principio deseable, no es un principio que encuentre soporte en el sistema técnico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Incluso debe precisarse que la ministra Margarita Luna Ramos, en su voto particular, señala con claridad que las deducciones estructurales como lo son las prestaciones sí deben de ser consideradas deducibles y, por ende, son inconstitucionales las disposiciones que limitan el derecho de los contribuyentes.

Además es importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de Nación señaló que no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria porque la limitación es parcial y también porque los montos pagados son deducibles para el cálculo de la PTU.

Desde mi perspectiva, lejos de atemperar o de ser una razón por la cual se puede demostrar la constitucionalidad de la norma, se trata de lo contrario, es un reflejo de la inconstitucionalidad de la disposición impugnada.

En lo que se refiere a lo señalado por la Segunda Sala respecto de que solamente es parcial la limitante, eso no lo hace constitucional, lo que significa que se debe tener sumo cuidado al limitar un derecho fundamental para no hacerlo nugatorio y no señalar que porque su violación fue sólo parcial, entonces no es violación, sin embargo, desde mi punto de vista sí lo es.

NO DEDUCIBILIDAD DE LA CUOTAS OBRERO PATRONALES PAGADAS POR EL PATRÓN CORRESPONDIENTES AL TRABAJADOR

Se planteará y desarrollará la tesis a partir del rubro que señala: “RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE”, sin embargo dicha tesis no se puede analizar por sí sola, sino que se tiene que desarrollar de forma entrelazada con la constitucional de las disposiciones que establecen la no deducibilidad de las contribuciones de seguridad social

Es importante tomar en consideración lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la sentencia que nos ocupa, en la cual señala que el monto de cuotas de seguridad social que corresponden al trabajador y que son cubiertas por el patrón son deducciones no estructurales, lo cual significa que son deducciones gratuitas o de beneficio.

Lo anterior es incorrecto, ya que como se comentó a lo largo del discurso, este tipo de prestación proviene de la relación laboral que tiene el trabajador y su patrón, se trata de una prestación que se otorga al trabajador, la cual sí es previsión social, porque tiende a pagar las prestaciones sociales que les debe entregar el Instituto Mexicano del Seguro Social en términos de la Ley.

Es decir que califica muy bien como una prestación de seguridad social, la cual encuadra perfectamente en una deducción estructural y no en una deducción no estructural; lo anterior es así ya que de lo contrario estaríamos en presencia de una prestación laboral, la cual es estructural.

Resulta de esa manera, debido a que pensar lo contrario sería como si se afirmara que pagar un seguro de gastos médicos o un seguro de vida no es un gasto

estructural, porque no es indispensable que se entregue al trabajador, situación que haría perder el sentido de la relación laboral.

Ahora, en cuanto a lo señalado por la autoridad relacionado con la exención del artículo 93, que prevé en favor del trabajador, es indispensable que se considere como aplicable lo señalado en el capítulo anterior, en donde deje claro que el principio de simetría fiscal no es un principio que se encuentre dentro de la política fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior, al ser una deducción estructural, se tendría que hacer el mismo análisis que se realizó respecto del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y después de lo mencionado en los párrafos que anteceden, y desde mi perspectiva no existía justificación para poder limitar su deducción.

Hay una discusión acerca de qué sucedería en el caso de que cualquier otra contribución absorbiera la carga tributaria de un tercero y desde ese punto de vista es indispensable mencionar lo siguiente: "No estamos en presencia de cualquier contribución, sino frente a una para un fin social que tiene un objetivo jurídicamente protegido, como es el derecho a la seguridad social, el cual es calificado como un derecho humano, es decir no es cualquier contribución como el impuesto sobre la renta o bien el impuesto al valor agregado u otro impuesto.

La seguridad social es un sistema general y homogéneo de prestaciones, de derecho público y supervisión estatal, que tiene como finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo"¹⁵

¹⁵Eduardo Macías Santos, Javier Moreno Padilla, Salvador Milanés García, Arturo Martínez Velasco, Alejandro Hazas Sánchez, *El sistema de pensiones en México dentro del contexto internacional* Ed- Confederación Patronal de la República Mexicana, Instituto de Proposiciones Estratégicas, Themis México 1992.

Desde mi punto de vista, si el patrón quiere cubrir de forma voluntaria el impuesto sobre la renta del trabajador es una situación radicalmente distinta a la de cubrir la cuota de seguridad social, ya que esta última tiene una protección constitucional, como el derecho a la seguridad social, el cual tiene como fundamento el derecho a la vida, a la salud”, por lo anterior es claro que no podemos darle un tratamiento como si fuera cualquier contribución.

Adicionalmente, no debemos olvidar que existen disposiciones previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que permiten absorber impuestos de terceros, como lo es del sistema financiero en las operaciones conocidas como “*gross up*”, en las cuales se piramida la contraprestación comúnmente de un interés, lo cual hace que se pueda considerar como deducible el supuesto impuesto pagado por otra persona.

De acuerdo con lo expuesto, es mi criterio sostener que resulta inconstitucional dicha limitación, ya que es un beneficio laboral, el cual puede ser cubierto por el patrón y que si se busca hacer simetría, en su caso se debería eliminar la exención.

Es decir, plantear lo anterior sería de tal impacto que si se da cualquier otra exención o beneficio a una persona, la persona que realiza la erogación no le pueda dar efectos fiscales, situación que es totalmente errónea y violaría el funcionamiento del tributo como actualmente se tiene.

Ahora bien, especialmente en la situación que se analiza es indicado señalar que en el caso de los trabajadores que tengan un salario mínimo son una excepción al sistema de seguridad social tripartito y únicamente es el patrón quien debe cubrir las cuotas de seguridad social, lo cual tiene sentido porque es un derecho al mínimo vital; es decir al trabajador que tiene cuota mínima no se le debe descontar nada, ya que es “supuestamente” el monto mínimo con el que se puede vivir.

Derivado de lo anterior, en la propia ley del Seguro Social se establece que la cuota obrero patronal está a cargo del patrón y, por ende, dicha cuota es deducible en términos del artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Situación resultado de una sencilla interpretación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece una excepción a la regla de quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, en el caso de un trabajador con salario mínimo.

En estas circunstancias, si se toma en consideración lo anterior es claro que la deducibilidad de las cuotas obrero patronales pagadas por el patrón respecto de trabajadores que ganan el salario mínimo, son responsabilidad de pago del patrón y por ende son deducibles como cualquier contribución para éste.

Simplemente se deja muy claro que no se encuentra en el supuesto normativo de limitante que fue analizada, por que el trabajador no está obligado a pagar cuota alguna.

Adicionalmente es importante mencionar lo señalado por el máximo Tribunal de nuestro país, en el sentido de que no se puede analizar la política tributaria, siendo que la Segunda Sala señala la siguiente tesis jurisprudencial como aplicable:

“POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL. El diseño del sistema tributario a

nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba

ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.”

Amparo en revisión 375/2009. Costco de México, S.A. de C.V. 1 de febrero de 2011. Unanimidad de diez votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Fabiana Estrada Tena, Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot, Fanuel Martínez López, David Rodríguez Matha, Fernando Silva García y Fernando Tinoco Ortiz.

Amparo en revisión 540/2009. Farmacias y Chiapas, S.A. de C.V. y otras. 10 de febrero de 2011. Unanimidad de diez votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Fabiana Estrada Tena, Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot, Fanuel Martínez López, David Rodríguez Matha, Fernando Silva García y Fernando Tinoco Ortiz.

El Tribunal Pleno, el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número XXXIX/2011, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de dos mil once.

Es importante traer a colación un poco de antecedentes de cómo fue evolucionando la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria.

Como señala Roa Jacobo¹⁶, uno de los precedentes principales en este tema es el que proviene de un destacado jurista, Ignacio Luis Vallarta, quien fue presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde 1877 hasta 1882, quien, desde su punto de vista, afirma que los tribunales de control jurisdiccional no pueden entrar a analizar del tema impositivo¹⁷.

Cabe precisar que la Suprema Corte cambia dicho criterio al momento de sentar la siguiente tesis jurisprudencial:

“IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una

¹⁶ Juan Carlos Roa Jacobo, *El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de éste en el México Actual*, 1a. ed., Editorial Themis, Marzo 2009.

¹⁷ Amparo contra la contribución impuesto a las Fábricas de Hilados y Tejidos.

demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.”

Amparo administrativo en revisión 3173/22. Maldonado Aurelio. 20 de octubre de 1925. Unanimidad de ocho votos, en cuanto a la negación del amparo. Mayoría de cinco votos, en cuanto a los fundamentos de este fallo. Disidentes: Gustavo A. Vicencio, Ernesto Garza Pérez y Manuel Padilla. La publicación no menciona el nombre del ponente.

De la lectura que se realice a la mencionada jurisprudencia es viable señalar que la Suprema Corte indica que es necesario que se tenga una facultad de revisión vía amparo de la legislación fiscal, a efecto de no hacer nugatorio lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la garantía contenida en el artículo 103, fracción I, Constitucional.

En este sentido es importante tomar en cuenta que la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció, como ya fue comentado, que en los temas de política económica o política fiscal no puede entrar a analizar el asunto.

Para tal efecto es importante traer a colación lo señalado en el artículo 25 de la Constitución Federal que señala:

“Artículo 25.- 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 el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.”

Esto es, que este artículo no da una garantía constitucional que permita a un particular, sino que le da una facultad al Estado, lo cual no significa que dicha facultad no pueda pasar al escrutinio constitucional.

“RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.El citado precepto establece esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan

subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional; sin embargo, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales, **pues el pretendido propósito del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenida en el propio precepto de la Ley Fundamental.**”

Amparo en revisión 80/2002. Casa Wong Multiservicios, S.A. de C.V. 25 de septiembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo en revisión 737/2003. Edith Bañuelos Bazua. 27 de junio de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo en revisión 881/2004. Jorge Rafael Cuevas Renaud y otros. 3 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Amparo en revisión 794/2005. Constructora Maika, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 2005. Unanimidad de

cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos.
Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario:
Alberto Miguel Ruiz Matías.

Amparo en revisión 386/2007. Cámara Nacional de las
Industrias Azucarera y Alcohólica y otras. 26 de
noviembre de 2008. Unanimidad de cuatro votos.
Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente:
Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes
Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 1/2009. Aprobada por la
Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada
del catorce de enero de dos mil nueve.

Derivado de la lectura que se realiza del alcance del artículo 25, considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos del propio artículo 49 de la Constitución Federal es parte del Estado y al ser parte del Estado sí puede tener una incursión en la política que en poder de sus facultades revise de forma objetiva que el uso del poder legislativo y ejecutivo puedan ejecutar.

Pongamos un ejemplo no fiscal, si estamos en presencia de una política que tenga un acto notoriamente discriminatorio y se realiza bajo el amparo de la política económica del Estado, esto no puede significar que la Suprema Corte no puede analizar la regularidad constitucional del acto, esto significaría dejar en segundo plano los derechos humanos de los contribuyentes.

Ahora bien, regresando al ámbito fiscal que nos ocupa, no es posible que no se pueda hacer algún análisis de la razonabilidad y de la eficiencia de una medida para la justificación de un tributo, esto significa que no se puede anteponer un fin extrafiscal ante el cumplimiento de las garantías de justicia tributaria. Lo cual también ha sido señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.”

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis

jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

En este orden de ideas, pongamos un ejemplo para algún caso, como fue la imposición del IETU, no es posible aplicar el principio de simetría fiscal y se acepta el trato asimétrico, pero cuando se deroga dicho impuesto, se hace una reforma para hacer simetría fiscal, sin embargo con un tratamiento diferenciado.

Dicha situación, desde mi particular punto de vista, sí puede ser analizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en caso de que se señale que se va a condonar un impuesto a cierto tipo de contribuyentes y a otros no, por lo que por supuesto debe ser materia de regularidad constitucional, ya que de lo contrario existirían actos de autoridad que no pudieran ser materia de análisis o regularidad constitucional.

Por lo anterior, como establecía en la introducción de la presente, concluyo que la Suprema Corte no se encuentra impedida a analizar disposiciones en materia fiscal, aun cuando involucren temas de política fiscal.

Y por ende, el amparo debe ser un medio eficaz para poder remediar violaciones constitucionales de las disposiciones señaladas.

CONCLUSIONES

- I. En cuanto a la tesis analizada, considero que no existe mucha discusión, ya que la limitante de la deducibilidad de las cuotas obrero patronal pagadas por el patrón que corresponden al trabajador no le es aplicable al caso concreto, ya que por disposición legal, el trabajador que percibe salario mínimo no debe pagar cuota alguna.
- II. Resulta muy importante el análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a la simetría fiscal, el cual no debe ser un eje rector, puesto que el sistema tributario mexicano no lo reconoce, incluso la propia Suprema Corte la ha desestimado.
- III. La elusión fiscal debe ser atacada y en su caso castigada, así como la evasión fiscal, pero no es posible que en pro de un supuesto castigo se limiten derechos de los contribuyentes que no utilizan dichas prácticas.
- IV. Debemos buscar un sano equilibrio, ya que si bien no podemos judicializar toda la política económica del Estado, tampoco podemos considerar que los actos legislativos no pueden ser sujetos de análisis, porque son realizados con base en la rectoría económica del estado.
- V. En tales condiciones, las limitaciones de los derechos de los contribuyentes efectuadas en las disposiciones analizadas debieron considerarse como inconstitucionales.

BIBLIOGRAFIA

Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, 15a edición, Themis, México, 2000.

Burgoa O, Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", 11a edición, Porrúa, México, 1997.

Macías Santos Eduardo, Moreno Padilla Javier, Milanés García Salvador Martínez Martínez Velazco Arturo Hazas Sánchez Alejandro, "El sistema de pensiones en México dentro del contexto internacional" Ed-Confederación Patronal de la República Mexicana, Instituto de Propositiones Estratégicas, Themis México 1992.

De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 26a edición, Porrúa, México, 2005.

Góngora Pimentel, Gerardo David, "La Lucha por el Amparo Fiscal", Porrúa, México, 2007.

González Oropeza, Manuel, Compilador, "Ignacio Luis Vallarta Archivo Inédito TOMO I Vallarta Hombre y Funcionario", Themis, México, 1993.

Anne Tooma, Rachel, "Legislating Against Tax Avoidance" IBDF Netherlands 2008

Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Derechos Humanos Parte General Serie Derechos Humanos" Abril 20013 SCJN

Martin Benítez Gloria, "¿Es licita la planeación fiscal?" 1a edición, Thomson Reuters, España 2013.

Roa Jacobo, Juan Carlos, "El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de éste en el México Actual", Editorial Themis Primera edición Marzo 2009.

Publicaciones periódicas consultadas:

Ortega Maldonado Juan “El Juicio de Proporcionalidad en el Sistema Tributario Mexicano”, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año VIII, Número 19, México, p. 92.

Checa González Clemente, Globalización económica y Principios Tributarios. Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM numero 22 enero-junio 2010

Martinez D’Meza Violante, Mauricio y Romero Cervantes, Hugo, "Improcedencia del Juicio de Amparo Indirecto contra Leyes Fiscales: un Retroceso en el Control Constitucional", Deloitte, Galaz, Yamazaki, Ruíz Urquiza S.C., México, dirección en Internet: <http://www.deloitte.com.mx>, fecha de consulta: 15 de noviembre de 2008.

Legislación consultada

Ley de Impuesto sobre la Renta

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley General Tributaria España

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Resolución Miscelánea Fiscal