



**Facultad de Derecho
Postgrado en Derecho**

Con reconocimiento de validez oficial ante la
Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo
número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997.

**Análisis de Constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX,
de la Ley del Impuesto sobre la Renta**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. César Alejandro Ruiz Jiménez

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México, Febrero 2019.

Índice

I. Cuestiones preliminares.....	3
1. Delimitación del objeto de estudio	3
2. Antecedentes.....	4
3. Metodología	7
II. Análisis de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en 2014.....	8
1. Proporcionalidad tributaria	8
A. Consideraciones de la SCJN.....	16
B. Análisis	19
2. Equidad tributaria.....	30
A. Consideraciones de la SCJN.....	34
B. Análisis	35
3. Legalidad tributaria y seguridad jurídica.....	39
A. Consideraciones de la SCJN (jurisprudencia 181/2016).....	41
B. Análisis	43
III. Propuesta de análisis de convencionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR.	51
IV. Conclusiones.....	62
V. Bibliografía	64

I. Cuestiones preliminares

1. Delimitación del objeto de estudio

El tema asignado al sustentante consiste en el análisis de la tesis de jurisprudencia 181/2016 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN), visible en la página 686 del libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I, Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, la cual es del rubro y texto siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos de ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Así, la norma establece los parámetros o márgenes vinculados a la determinación de la base gravable del tributo, por lo que esa circunstancia resulta suficiente para considerar que se cumplen las exigencias de los principios constitucionales indicados, pues en un texto formal y materialmente legislativo se prevén los componentes básicos que han de incidir en el referido elemento esencial del impuesto; por lo que el hecho de que el artículo mencionado, no establezca cómo determinarán los contribuyentes si hubo una disminución o no en la magnitud de las prestaciones señaladas, para que puedan definir si aplicarán el factor de 0.53 o el de 0.47, no conlleva una transgresión a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, porque en esa norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse a fin de determinar el monto de erogaciones no deducible y correlativamente el que será deducible, lo que es suficiente, tomando en consideración que la reserva de ley es relativa.

Como se puede observar, el tema central de este criterio jurisprudencial consiste en el estudio de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR) vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, a la luz de

los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica. El precepto en cuestión es del texto siguiente:

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

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

Para una mejor comprensión del tema y de su contexto, se estima pertinente previo al estudio de fondo, realizar una breve exposición de los antecedentes del caso.

2. Antecedentes

El criterio jurisprudencial 181/2016 materia de nuestro estudio se sustenta en su reiteración en cinco sentencias diferentes, las cuales consisten en el Amparo en Revisión 1012/2014 resuelto por la Segunda Sala de la SCJN el 21 de septiembre de 2016 y los Amparos en Revisión, 684/2014, 766/2014, 925/2014 y 112/2015, todos éstos resueltos por el mismo órgano el 26 de octubre de 2016. Las consideraciones que dan origen a este criterio se repiten literalmente en cada uno de los precedentes precitados, por lo que para su estudio es conducente enfocarnos a uno solo de éstos¹.

El amparo en revisión 1012/2014 resuelve el recurso interpuesto por las autoridades responsables, el Presidente y el Senado de la República en contra de la sentencia del Juez de Distrito que concedió el amparo promovido en contra de los artículos 25, fracciones VI y X, 27 fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero y XXX, y 39 último párrafo, de la LISR vigente en dos mil catorce.

En el considerando sexto de la sentencia impugnada, el A quo concedió el amparo y protección de la justicia federal en contra del artículo 28, fracción XXX, de la LISR

¹ Cfr. Párrafos 591 a 626 del amparo en revisión 1012/2014, párrafos 630 a 665 del amparo en revisión 684/2014, párrafos 632 a 667 del amparo en revisión 766/2014, párrafos 630 a 665 del amparo en revisión 925/2014 y párrafos 625 a 660 del amparo en revisión 112/2015, resueltos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

vigente para el año 2014 porque consideró que éste atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria. Lo anterior porque a su juicio la limitación de la deducción de los pagos que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores distorsiona la base gravable, al no reconocer por completo un gasto estrictamente indispensable para que el contribuyente pueda realizar sus actividades. Así, éste tributa sobre una base imponible ampliada que no coincide con su verdadera capacidad contributiva. Además, el juez de garantías reconoce que el legislador puede apartarse de los principios constitucionales en materia tributaria para atender fines no recaudatorios, pero ello solamente a través de medidas razonables y proporcionales. En el caso, identifica que el legislador estableció una deducción a las medidas señaladas para atender tres propósitos: a) recuperar el potencial recaudatorio perdido con la eliminación del Impuesto Empresarial de Tasa Única (en adelante IETU) y del Impuesto de Depósitos en Efectivo (en adelante IDE); b) simetría fiscal, pues la exención al trabajador y la deducibilidad al patrón dejaría sin gravar por completo el ingreso en cuestión; y c) evita la erosión de la base tributaria en el Impuesto Sobre la Renta empresarial (en adelante ISR). Sin embargo, considera que esos objetivos no son suficientes para pasar por el alto el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que resultan desmedidos y desproporcionales.

Los recursos de revisión interpuestos por las autoridades responsables en contra de la decisión del juez de amparo cuestionan las consideraciones de la sentencia dictada por el juez de distrito. Sus argumentos en lo que respecta a nuestro tema de estudio, el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en el ejercicio fiscal de 2014, se pueden resumir en los siguientes puntos:

- a.** Los pagos en materia de seguridad social que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, no son obligatorios para el patrón ni forman parte del salario del trabajador. Por ello, esos pagos no pueden catalogarse como gastos estrictamente indispensables.
- b.** Los pagos de salarios no son parte del objeto social de la empresa, por lo que no son gastos necesarios para la consecución de sus fines.

- c. Al no ser gastos estrictamente indispensables, el legislador tiene completa libertad para configurar la deducibilidad completa o parcial del gasto.
- d. Las limitaciones a la deducción están debidamente justificadas porque siguen el fin extrafiscal de reducir espacios para la elusión y evasión fiscal, mejorar la recaudación, fomentar la simetría fiscal y cumplen con los parámetros de razonabilidad porque no eliminan la deducción de los conceptos respectivos.
- e. El impuesto no es ruinoso ni confiscatorio porque permite deducir parcialmente los pagos de salarios que a su vez son ingresos exentos para el trabajador; sin contar que además se pueden deducir otros conceptos que ayudan a tomar en cuenta la capacidad contributiva del gobernado.

La sentencia dictada por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 1012/2014, aborda el estudio de estos agravios en su considerando sexto². En su estudio y contrario a la decisión del juez de garantías, concluye que la norma impugnada no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria; las consideraciones vertidas en la sentencia serán materia de análisis en el apartado II.3 de este trabajo.

Hecho lo anterior, y conforme lo indica la técnica jurisdiccional, el máximo tribunal se avoca al estudio de los restantes conceptos de violación que no fueron analizados por el juez de amparo³. Así, concluye que el artículo de mérito no transgrede el principio de equidad tributaria⁴ ni los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria. Estos antecedentes y estructura se repiten en cada una de las cinco sentencias que dan origen a la jurisprudencia 181/2016.

Con la narración de estos antecedentes podemos observar que el test de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014, sobre la base de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, es marginal en los precedentes que dan origen a la jurisprudencia materia de este trabajo. El tema principal

² Párrafo 236 y siguientes de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

³ Artículo 93, fracción VI de la Ley de Amparo.

⁴ Párrafos 574 a 590 de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

en esos criterios es el análisis del test de proporcionalidad, por el que el Juez de Distrito había concedido el amparo, pero sobre el cual, la Segunda Sala de la SCJN estimó no existen elementos para declarar inconstitucional el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014.

Por ello, se estima pertinente realizar un estudio más profundo de la norma, extendiendo su análisis a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria y a las consideraciones que al respecto emitió el alto tribunal.

3. Metodología

Una vez señalados el objeto de estudio y los antecedentes del mismo; se estima procedente exponer en el apartado II de este trabajo, las consideraciones de la SCJN en el mismo orden en las que ésta las desarrolla. Esto es, el estudio de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014 sobre la base de los principios de 1) proporcionalidad, 2) equidad y 3) legalidad tributaria y seguridad jurídica. En cada punto se expondrán las generalidades del principio, los razonamientos de la SCJN en el caso concreto y por último, un análisis crítico de esas consideraciones.

En el apartado III, se introduce una propuesta de análisis de constitucionalidad del precepto de mérito. Finalmente, en el ultimo capítulo se exponen las conclusiones generales de este trabajo.

II. Análisis de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en 2014.

1. Proporcionalidad tributaria

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEM), establece lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este precepto es el fundamento de las garantías tributarias de legalidad, proporcionalidad y equidad, que sirven de base para el análisis del artículo 28 referido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha entendido que la proporcionalidad tributaria se refiere a la obligación de los mexicanos de aportar a la manutención del Estado de acuerdo a su propia capacidad contributiva. Así se desprende de la jurisprudencia 10/2003 del Pleno, de rubro y texto siguientes:

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

características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción⁵.

Asimismo, el Pleno de la SCJN ha establecido que la proporcionalidad tributaria solamente se alcanza cuando la base gravable refleja claramente la capacidad contributiva del gobernado, y que para ello es indispensable que el hecho imponible sea una verdadera manifestación de riqueza; además de que exista una estrecha vinculación entre ese hecho imponible y su forma de cálculo, esto es, la base gravable. Así se desprende de la tesis aislada P. XXXV/2010 de rubro y textos siguientes.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos

⁵ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144.

directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional⁶.

En el caso del impuesto sobre la renta, cuyo objeto o hecho imponible son los ingresos de los contribuyentes, la capacidad contributiva se mide a través de las utilidades, las cuales constituyen la base gravable para el cálculo del impuesto. Así lo reconoce la jurisprudencia 52/96 del Pleno de la SCJN, de rubro y texto siguientes:

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

⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 243.

en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad⁷.

Por utilidad debemos entender la diferencia entre los ingresos obtenidos por el contribuyente y los gastos incurridos para la obtención de ese ingreso. Gravar el ingreso bruto, transgrediría el principio de capacidad contributiva, ya que se tomaría en cuenta una riqueza que no correspondería al incremento efectivo o real en el patrimonio del contribuyente. De ahí que la base gravable del ISR no sea el ingreso bruto sino el ingreso neto.

Ahora, la utilidad contable no es la misma que la utilidad fiscal. Esto se debe a que el legislador no toma en consideración todas las erogaciones que realiza el contribuyente; en principio, solamente se permite la deducción de aquéllas que considera estructurales, esto es, indispensables para la generación del ingreso. Como una concesión del legislador, éste otorga la posibilidad de deducir otro tipo de gastos, esto es, permite reducir gastos no estructurales de la base gravable, con el propósito de aminorar la carga impositiva del contribuyente, sin tener la obligación de hacerlo; este fenómeno se conoce como gasto fiscal. Este proceso se podría representar en la siguiente fórmula:

$$UF = I - DI - DA$$

Donde **UF** representa a la utilidad fiscal, **I** representa el ingreso obtenido en el ejercicio, **DI** las deducciones estrictamente indispensables y **DA** las deducciones adicionales autorizadas.

⁷ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Octubre de 1996, página 101.

Para que la **UF** sea acorde a la capacidad contributiva del gobernado, es necesario que **DI** englobe **todos** los gastos estrictamente indispensables del contribuyente. De lo contrario el impuesto se calcularía sobre una base gravable que no corresponde al contribuyente y por lo tanto sería desproporcional. En el caso de **DA**, no existe un análisis estricto del principio de proporcionalidad, ya que la posibilidad de deducir esos gastos es una concesión del legislador. En otras palabras, cada elemento que se incorpora a **DA** tiene como consecuencia que el contribuyente tribute sobre una base gravable menor a la que estrictamente le corresponde.

De lo anterior se desprende que el elemento esencial para la correcta determinación de la base gravable es **distinguir entre los gastos estrictamente indispensables y los que no lo son**. Esto porque los primeros necesariamente deben ser deducidos del ingreso bruto para la determinación de la utilidad; de lo contrario, el tributo se vuelve desproporcional. En cambio, la deducibilidad de los segundos ya no guarda relación con la capacidad contributiva, sino con la libertad configurativa que tiene el legislador respecto del sistema fiscal, por lo que éste puede o no permitir esa deducción. Así, tratándose del ISR, el legislador se encuentra obligado en términos del artículo 31, fracción IV, de la CPEM, a **reconocer** la deducibilidad de los gastos estrictamente indispensables. Una vez hecho lo anterior, dispone de libertad configurativa para **otorgar** la deducibilidad de otros tipos de gastos. Así lo ha entendido la SCJN, tal y como se puede observar en los criterios jurisprudenciales que se transcriben a continuación:

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien,

rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público⁸.

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero 2011, página 170.

que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales⁹.

Como podemos advertir, esta división entre los gastos que afronta una empresa en virtud de su naturaleza, y las implicaciones fiscales que ello conlleva son las directrices principales para entender cómo y cuándo aplicar el principio constitucional de proporcionalidad; ya que mientras en los primeros juega un rol esencial, en los segundos ya no puede servir como parámetro para medir su constitucionalidad. Ello no significa que la libertad configurativa del legislador es absoluta tratándose de las deducciones que no son estrictamente indispensables; en estos casos aún existe un control constitucional que, aunque laxo, busca evitar que las concesiones hechas por el legislador se traduzcan en una transgresión a los derechos humanos del contribuyente¹⁰.

Entonces, para entender cómo juzgar la constitucionalidad de una norma que establece límites a la deducción de ciertos conceptos, es indispensable determinar si ésta se refiere o no a gastos estrictamente indispensables. Al respecto, la SCJN ha determinado que por **gastos estrictamente indispensables** debemos entender aquéllos que están relacionados directamente con la actividad de la empresa, son necesarios para

⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXX, Diciembre de 2009, Página 108.

¹⁰ Cfr. Jurisprudencia 45/2015 de la Primera Sala de la SCJN, de rubro “*Libertad configurativa del legislador. Está limitada por los derechos fundamentales a la igualdad y no discriminación que operan de manera transversal*”. Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Junio de 2015, página 533.

alcanzar sus fines, su erogación es necesaria para el funcionamiento y desarrollo normal de la empresa, representan un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas y están en proporción con las operaciones del contribuyente¹¹.

Entre los gastos que se consideran estrictamente indispensables, están los relativos a previsión social, mismos que la SCJN ha definido como erogaciones necesarias para otorgar a los trabajadores un mínimo indispensable de bienestar, para que puedan alcanzar una existencia decorosa y digna¹². En virtud de que tales pagos se efectúan por estar relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado, tienen la naturaleza de gastos estructurales, esto es, estrictamente indispensables. Así se desprende de la jurisprudencia 128/2006 del Pleno de la SCJN, de rubro y textos siguientes:

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

¹¹ Al respecto véase la contradicción de tesis 41/2005 resuelta por el Pleno de la SCJN el 8 de junio de 2006 y el Amparo en Revisión 32/2012 resuelto por la misma instancia el 4 de abril de 2013.

¹² Al respecto véase la jurisprudencia 2a./J. 39/97 de 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”. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Septiembre de 1997, página 371.

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 otorgamiento¹³.

Con estas generalidades, procedemos a narrar las consideraciones de la SCJN respecto de la proporcionalidad de la norma en cuestión.

A. Consideraciones de la SCJN

Contrario a lo sostenido por el Juez de Distrito, la SCJN resolvió que el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014, no transgrede el principio de

¹³ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 7.

proporcionalidad al limitar la deducción de aquellos gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.

La resolución señala que el análisis de constitucionalidad debe hacerse respecto de cada concepto en particular y no referirse a las erogaciones que a su vez sean ingresos para el trabajador como un todo indivisible. En el caso concreto **se ocupa de las erogaciones que tienen el carácter de previsión social.**

Así, las consideraciones comienzan reconociendo que estas erogaciones son estructurales, esto es, estrictamente indispensables para la actividad económica de la persona moral. En virtud de lo anterior, en principio su deducción debe ser reconocida por el legislador. No obstante, la SCJN estima que es procedente imponer límites a las deducciones estructurales por razones de índole social, económico o política fiscal, siempre y cuando tales limitantes superen el escrutinio constitucional¹⁴.

En el caso concreto, la SCJN advierte que en la exposición de motivos y en los dictámenes de cada una de las cámaras del Congreso de la Unión durante el proceso legislativo que dio origen a la norma que se estudia, se enumeraron tres propósitos esenciales que la motivaron:

- a) Fortalecer los ingresos públicos mermados por la desaparición del IETU y el IDE;
- b) Cumplir con el principio de simetría fiscal; considerando que los trabajadores podrían beneficiarse de este aumento en la recaudación mediante el gasto público;
- c) Combatir la evasión y la elusión fiscal.

Una vez identificados estos tres propósitos, la SCJN procede a determinar si la medida tomada (limitación en la deducción de un gasto estructural) es razonable e idónea para cumplir con los propósitos que le dan origen.

¹⁴ Párrafo 437 de la sentencia del amparo en revisión 1012/2014.

El estudio que hace el Alto Tribunal se centra en el propósito de combatir prácticas elusivas y evasivas, el cual considera que es constitucionalmente válido en virtud del deber de todos los gobernados de contribuir al gasto público. En ese orden de ideas, afirma que la medida detiene el abuso en el ejercicio de un derecho y que es suficiente para que la deducción cumpla con el propósito para el cual fue creada¹⁵. Adicionalmente, señala que los gastos de previsión social no tienen una relación directa con el ingreso del contribuyente; que el bienestar del trabajador no deviene inmediatamente en un incremento en el ingreso del trabajador; entonces, al no existir ese vínculo inmediato, el reconocimiento de ese tipo de gasto no tiene una incidencia inmediata en la determinación adecuada de la capacidad contributiva¹⁶.

Sobre estas bases, la SCJN llega a la conclusión de que la limitación en la deducción es proporcional en la medida en que permite deducir parte de las erogaciones que a su vez son ingresos para el trabajador, lo que a su vez evita que el impuesto se torne confiscatorio. Robustece lo anterior con el hecho de que la base gravable se puede disminuir con otras deducciones reconocidas por la ley y que también estos gastos son tomados en consideración para el cálculo de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (en adelante PTU). A juicio de la SCJN, que los gastos de previsión social que no fueron deducibles puedan ser deducidos de la utilidad fiscal para efectos del cálculo de la PTU es un efecto fiscal otorgado a ese gasto con lo que se salvaguarda el reconocimiento a la capacidad contributiva del gobernado¹⁷.

Con estos argumentos, la SCJN arriba a la conclusión de que el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

¹⁵ Párrafos 524, 527 y 529 de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

¹⁶ Párrafos 548 a 552 de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

¹⁷ Párrafos 566 a 571 de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

B. Análisis

Las consideraciones de la Suprema Corte para determinar que el artículo 28, fracción XXX, es constitucional a la luz del principio de proporcionalidad, se pueden resumir de la siguiente manera:

- a. La deducción de gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador se pueden hacer, aunque de manera parcial, por lo que se cumple con la exigencia mínima tratándose de deducciones estructurales.
- b. La limitante es necesaria porque evita practicas elusivas.
- c. Los gastos de previsión social no tienen una relación inmediata con la generación de ingresos por lo que su reconocimiento o ausencia en el cálculo de la base gravable no tiene impacto directo en la capacidad contributiva.
- d. La obligación de pagar los gastos de seguridad social corresponden al patrón, por lo que permitir su deducción implicaría trasladar el impacto económico al Estado.
- e. Los gastos de previsión social que no son deducibles se pueden restar de la utilidad fiscal para el cálculo de la PTU.
- f. Al permitirse la deducción parcial de los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador se evita caer en una situación gravosa o imposible de alcanzar.

En primer lugar, se advierte que en la sentencia en estudio, se revoca la determinación del juez de distrito sobre argumentos que no son expuestos por las autoridades responsables en sus recursos de revisión. Se considera que esta situación se desvía de la técnica que debe regir a las resoluciones de los recurso de revisión, pues solamente se pueden atender los agravios que combatan la sentencia recurrida y no resolver sobre argumentos novedosos no expuestos por las partes¹⁸. No obstante, en la resolución que se analiza, la SCJN se limita a enumerar los agravios hechos valer por las autoridades responsables y después hace un análisis propio de constitucionalidad que por

¹⁸ La técnica para la resolución del recurso de revisión se puede advertir en la jurisprudencia 109/2009 de la Segunda Sala de la SCJN, de rubro “Agravios inoperantes en la revisión. Son aquéllos que reiteran los conceptos de violación, abundan sobre ellos o los complementan, sin combatir las consideraciones de la sentencia recurrida”. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXX, Agosto de 2009, página 77.

un lado, introduce elementos ajenos a la Litis planteada por las partes y por otro lado, omite confrontar tales argumentos con las consideraciones de la sentencia recurrida, a efecto de determinar si son suficientes para modificar el fallo protector.

Ahora, pasando por alto esta falla en la técnica de la resolución, y analizando las **consideraciones de fondo del asunto; no se comparte el criterio del máximo tribunal**, pues a juicio de quien escribe, los argumentos desarrollados no son suficientes para justificar la proporcionalidad del artículo 28, fracción XXX, multicitado, tal y como se expone a continuación.

En primer lugar, la sentencia parte del punto de que los gastos de previsión social son gastos estructurales. De acuerdo a la denominación de los gastos estructurales que se narró en el punto II.A de este trabajo y que también es señalada por la propia SCJN en el caso que se analiza, éstos consisten en gastos estrictamente indispensables para el desarrollo normal de la persona moral.

De acuerdo a la fórmula que ya habíamos introducido ($UF = I - DI - DA$), los gastos estructurales se identifican con la variable DI. Los gastos que se representan en esta variable requieren la aplicación estricta de los principios tributarios constitucionales y su deducción es necesaria para la adecuada integración de la base gravable en relación con la capacidad contributiva del gobernado. La propia sentencia que se analiza así lo reconoce en sus párrafos 301 y 302 que dicen:

- a) *Deducciones estructurales (necesarias e indispensables para conseguir el ingreso). Son aquellos institutos sustractivos que, operando desde el interior del tributo, contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la base imponible, del tipo de gravamen, o bien, de la cuota tributaria, y que por tanto, afectan la riqueza de sujeto gravado.*

Por tanto, son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

Sobre esta base, **no se estiman correctos los argumentos apenas enumerados en los incisos a), b), c), e) y f).** El primero de éstos indica que se cumple con la **garantía de proporcionalidad tributaria porque el legislador permite la deducción parcial de este gasto.** Esto es porque tratándose de gastos estructurales o indispensables para el contribuyente, es indispensable que éstos sean restados a su ingreso para la determinación de la utilidad que sirve de base gravable. Como ya se ha señalado, el legislador tiene, desde la perspectiva de la proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva, la obligación constitucional de reconocer la necesidad de este gasto y por ende, su deducibilidad. Entonces, si parte de estos gastos no son tomados en consideración para la determinación de la base gravable, el contribuyente estará calculando su ISR sobre una base gravable mayor a su verdadera capacidad contributiva, y por ende, estará pagando un impuesto desproporcional.

Los gastos estructurales deben incluirse en su totalidad en el cálculo de la base gravable, toda vez que no se trata de una concesión del legislador ni de un beneficio fiscal, sino de una prerrogativa constitucional del contribuyente. Siendo así las cosas, el reconocimiento parcial de la deducibilidad de gastos estructurales provoca el incumplimiento de la garantía de proporcionalidad. Esto es así porque la más mínima desviación de la base gravable tiene como consecuencia el pago de un impuesto desproporcional. Así se demuestra con el siguiente ejemplo:

X es una empresa que se dedica a la elaboración de lápices. En el ejercicio fiscal obtiene ingresos por \$1,000,000.00 por la venta de su mercancía. A su vez, realiza pagos de \$400,000.00 por conceptos de sueldos y salarios y pagos obligatorios de seguridad social por \$100,000.00; finalmente, la empresa decide otorgar un automóvil con valor de \$300,000 a su Director General como incentivo por el incremento en sus ventas.

De conformidad con lo expuesto en párrafos precedentes, los pagos de sueldos y salarios, así como los gastos de seguridad social se consideran estrictamente indispensables (estructurales), en tanto que la erogación de \$300,000 no cumple con esta

característica y el legislador decide no otorgar el beneficio de su deducción. Bajo estas circunstancias, el cálculo de la utilidad fiscal para efectos del ISR debería ser el siguiente:

$$UF = I - (Di + Da)$$

$$UF = 1,000,000.00 - (400,000.00 + 100,000.00)$$

$$UF = 500,000.00$$

Donde UF es la utilidad fiscal, I es el ingreso, Di las deducciones en general y Da las deducciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX, de la LISR.

Ciertamente la utilidad neta de la empresa es \$200,000.00, pues del monto obtenido como utilidad fiscal, todavía faltaría restar los \$300,000.00 gastados en el Director General. Sin embargo, toda vez que este gasto no se considera estructural y asumiendo que el legislador no otorga el beneficio de su utilidad, no se considera un elemento necesario para la determinación de la capacidad contributiva de X. Por ello, su UF de \$500,000.00 refleja su potencial real de aportar al gasto público. Si a esta utilidad se le aplica la tasa del 30%, tenemos que X debiera pagar \$150,000.00 de ISR.

¿qué pasaría si la ley dijera que solamente se pueden deducir la mitad de los gastos de previsión social? En ese caso, el cálculo de la UF sería como sigue:

$$UF = I - (Di + Da)$$

$$UF = 1,000,000.00 - (400,000.00 + 50,000.00)$$

$$UF = 550,000.00$$

$$ISR = 550,000.00 * 30\%$$

$$ISR = 165,000.00$$

En este caso, el contribuyente tendría que pagar el ISR sobre una base gravable mayor a la que realmente tiene, lo que implica que contribuya fuera de su capacidad contributiva y que tenga que pagar un ISR que no corresponde a su aumento real de riqueza.

En términos reales, esta distorsión de la base gravable trae como consecuencia que el contribuyente pague un ISR a una tasa de 33% (165,000 de 500,000) sobre su utilidad fiscal verdadera. El mismo fenómeno se produciría con independencia del porcentaje de limitación a la deducción de gastos estructurales.

Con este ejemplo, resulta evidente que la deducción parcial de gastos estructurales tiene un impacto negativo en el cálculo del impuesto, por lo que contrario a lo sostenido por la SCJN, esta limitación lo vuelve inconstitucional por transgredir el principio de proporcionalidad tributaria.

Bajo las mismas consideraciones, resulta incorrecto el argumento contenido en el **inciso c)**, relativo a que **los gastos de previsión social no tienen una relación inmediata con la generación de ingresos por lo que su reconocimiento o ausencia en el cálculo de la base gravable no tiene impacto directo en la capacidad contributiva.** Esto es así porque como ya hemos visto, la limitación en la deducción impacta directamente en el cálculo de la capacidad contributiva, sin que sea necesario que el gasto tenga una relación inmediata con la generación del ingreso. No todos los gastos estrictamente indispensables tienen una relación directa con el ingreso que percibe el contribuyente, existen gastos de operación y de administración necesarios para el desarrollo de una actividad comercial que no derivan en el incremento de riqueza del contribuyente, pero que aun así forman parte de la cadena de procesos que hacen posible la generación de ese ingreso. Por ello, lo importante no es identificar la proximidad entre la erogación y la obtención de ingresos, sino la naturaleza de la erogación en el desarrollo de la empresa; si ésta se estima indispensable, será razón suficiente para reconocer su deducibilidad de manera íntegra.

De igual manera, **el hecho de que los elementos no deducibles sean considerados para el cálculo de la PTU, como señala el argumento marcado con el inciso e)** no corrige el problema de la desproporcionalidad. Esto es así porque el cálculo y entrega de la PTU ocurre con posterioridad al cálculo de la obligación tributaria, y no tiene

incidencia alguna en el entero del impuesto¹⁹. Por ello, el hecho de que en ese momento sí se tomen en cuenta los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador no corrige la distorsión en la base gravable sobre la cual tributa la empresa; ya que este elemento no incide en lo más mínimo en la fijación del ISR a pagar.

Incluso, resulta incorrecto señalar que el hecho de que la PTU toma en cuenta las deducciones no reconocidas para el cálculo de la utilidad fiscal es un efecto fiscal²⁰, pues la PTU no es una contribución reconocida por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. Por el contrario, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es una prestación que nace de la relación laboral entre la empresa y sus trabajadores²¹, que si bien parte de la utilidad fiscal para su cálculo, ello no la convierte en una contribución. Aun cuando el último párrafo del artículo 9 de la LISR permite disminuir de la utilidad fiscal los conceptos no deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX, para el cálculo de la PTU, ello no redundaría en un beneficio fiscal, sino en que los trabajadores participarían de la utilidad real de la empresa, esto es, es un beneficio para el patrón en relación con su obligación con sus trabajadores, mas ello no redundaría en un beneficio ante el fisco. Abundando a lo anterior, el artículo 9, último párrafo, de la LISR, al restar los gastos no deducibles de la utilidad fiscal, realmente reduce la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, lo que al siguiente ejercicio implica en un monto menor a deducir por la empresa en términos del artículo 9, fracción I, de la LISR. Así, no existe beneficio fiscal alguno por la forma como el legislador previó que se calcule la PTU, y menos aún se generan condiciones que corrijan la desproporcional carga tributaria dada a la empresa por la limitante en la deducción de un gasto estructural.

Lo mismo ocurre respecto del argumento marcado con el **inciso f)** consistente en que **al permitirse la deducción parcial de los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, se evita caer en una situación gravosa o imposible de alcanzar.**

¹⁹ Al respecto véase CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II. Impuestos federales y locales*. IURE Editores. México. 2002. Página 132 en adelante.

²⁰ Artículo 9, último párrafo de la LISR.

²¹ Artículo 117 de la Ley Federal del Trabajo.

Esto se debe a que la transgresión al principio de proporcionalidad no ocurre solamente cuando existe una situación extremadamente grave, sino basta con que la base gravable se desvíe de la verdadera capacidad contributiva del gobernado para que se actualice su transgresión. Así, cualquier limitante a la deducción de un gasto estructural (desde el 1 hasta el 100%) distorsiona la base gravable del ISR y por ende, crea una situación contraria al principio constitucional. El argumento de que esta deducción parcial no crea una situación gravosa sería suficiente para demostrar que la limitante en la deducción materia de este estudio no trastoca los principios de *no confiscatoriedad* del impuesto y del *mínimo vital*²². Sin embargo, ninguno de estos principios fue invocado por la parte quejosa ni mencionado en los agravios del recurso de revisión, por lo que su inclusión en la sentencia no aporta elementos que justifiquen la transgresión al principio de proporcionalidad en los términos en los que la litis fue planteada por las partes.

No escapa de la vista que la sentencia en análisis indica que es posible imponer límites o restricciones a las deducciones estructurales²³. Sin embargo, la propia resolución reconoce que esos límites deben obedecer a una finalidad legítima y debe existir una relación razonable entre los medios empleados y el fin que se persigue. En el caso concreto, las razones que se advierten en el proceso legislativo que dio origen al artículo 28, fracción XXX, son: a) paliar la baja en la recaudación por la desaparición del IETU y el IDE; b) combatir la elusión fiscal, y c) procurar la simetría fiscal.

Al respecto se estima que ninguna de estas razones es suficiente para dejar de observar el principio constitucional de proporcionalidad tributaria. El argumento de la baja recaudación es insuficiente porque el problema no se va a resolver pasando por alto la capacidad contributiva de los pocos que sí aportan al gasto público. El sistema fiscal mexicano ciertamente adolece de un problema de baja recaudación; tanto, que es el país con menor recaudación de todos los países miembros de la Organización para la

²² Al respecto véase la tesis del Pleno de la SCJN P./J. VI/2013 de rubro “*Derecho al mínimo vital. En el ámbito tributario, tiene fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”. Semanario Judicial de la Federación, Diciembre de 2013, Tomo I, página 135.

²³ Párrafo 321 de la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014.

Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE)²⁴. No obstante, existen alternativas y soluciones estructurales y de diseño que tendrían un impacto mayor en el aumento de la recolección de ISR. Entre estas medidas se pueden citar el combate al comercio informal, la reducción del gasto fiscal ineficiente, mejorar el sistema de retenciones del impuesto, coordinar la recaudación del impuesto, mejorar el uso del impuesto predial, normalizar la fiscalización de empresas estatales hacia un régimen similar a la tributación del sector privado²⁵. Todas estas medidas son legítimas y sin duda, propiciarían un incremento mayor en la recaudación.

En otras palabras, la necesidad de mayores ingresos no es suficiente para dejar de observar los principios tributarios constitucionales. Es una justificación tan vaga y amplia que no guarda una relación directa con la limitación de deducciones de gastos estructurales. En justicia, el legislador debe implementar medidas de mayor impacto para aumentar la recaudación de impuestos y sólo cuando no hubiera otra alternativa y las existentes ya se hubiera agotado, entonces sí, suspender el goce de los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra norma fundamental. De lo contrario bastaría con que el legislador adujera que existe baja recaudación para establecer impuestos desproporcionales e inequitativos. Por ello, se estima que este argumento no es suficiente para soslayar el principio de proporcionalidad tributaria, porque no existe una relación directa y razonable entre el fin que se busca y la medida analizada.

Lo mismo acontece con **el argumento de que la medida busca reducir la elusión fiscal**, el cual también fue utilizado en la sentencia como justificación para eludir la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria (**identificado con el inciso b**). El argumento presente en la exposición de motivos no consiste mas que en una declaración

²⁴ Así lo indica el Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE en su documento *OECD Revenue Statistics 2016* consultable en la página de internet de esta institución <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-mexico.pdf>. En ese documento se menciona que México ocupa el lugar 35 de los 35 países que componen la OCDE en términos de la relación entre el PIB y la recaudación, con un porcentaje de 17.4%. En promedio, la recaudación en los países miembros de la OCDE representa el 34.3% de su PIB.

²⁵ Estas medidas han sido sugeridas por la OCDE constantemente. Incluso muchas de ellas se encuentran presente en el documento *Estudio Económicos de la OCDE, México*, publicado en enero de 2017. Este documento se puede consultar en la dirección electrónica <http://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>.

general, demagógica, que no muestra una conexión directa con la limitación de la deducción. Ciertamente, el legislador indica que lo que pretende es evitar el abuso de la deducción; no obstante, no explica porque poniéndole límites de 47 o 53% se evitará que la deducción sea utilizada para erosionar la base gravable. Incluso, el legislador es omiso en presentar un diagnóstico que demuestre la existencia de estas prácticas elusivas y el daño que causan al erario público.

Sobre el particular, la sentencia de la SCJN se limita a decir que *“al permitirse –de manera global- la deducción parcial de los gastos en que incurran las personas morales y que a su vez sean exentos para los trabajadores, se reduce el margen que pudiera permitir aminorar la base gravable desmedida e inadecuadamente a través del abuso de un derecho; reservando la erogación a aquellos casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral”*. No existe un razonamiento que explique porque los gastos de previsión social son estrictamente indispensables por debajo del 53%; sobretodo si tomamos en consideración que el propio proyecto define a estos gastos como estructurales. Si los gastos son estructurales entonces deben ser deducibles en un 100%.

Así, tanto el legislador como la SCJN fallan en demostrar la conexión entre imponer límites a la deducción y la intención de reducir prácticas elusivas. Ante ello, es claro que no existe un nivel de razonabilidad necesario entre el fin que se pretende conseguir y la limitación a la deducción. Por ello, este argumento tampoco es suficiente para justificar la proporcionalidad de la medida.

Respecto del último argumento relativo a la simetría fiscal, debemos señalar que este no es un principio constitucional sino 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 debe corresponderle una deducción. Así lo reconoce el Pleno de la SCJN en la tesis aislada P. LXXXVII/2010 de rubro y texto siguientes:

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 fiscal²⁶.

Bajo esa perspectiva, dar preponderancia al principio de simetría fiscal sobre el de proporcionalidad tributaria sería un atentado a la supremacía constitucional, pues el segundo, a diferencia del primero, se encuentra contemplado en nuestra Constitución, por lo que su observancia es la regla, no la excepción. Si bien es cierto, es posible suspender o flexibilizar su aplicación, ello solo puede acontecer para la satisfacción de otro principio igualmente válido, esto es, de la misma jerarquía, o para la implementación de políticas que atiendan una necesidad de la sociedad democrática que da vida al principio. No obstante, bajo ninguna circunstancia se puede permitir la suspensión de una garantía constitucional para la adecuada aplicación de un principio de inferior jerarquía, máxime que la existencia de asimetrías fiscales no vulnera el régimen constitucional. Por ello, soslayar la vigencia de un principio constitucional para hacer un efectivo un principio de simple política fiscal no cumple con un estándar mínimo de razonabilidad.

En virtud de todos los argumentos vertidos, la limitación a la deducción de un gasto estructural como son las erogaciones de gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues obliga a la persona

²⁶ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, página 67.

a contribuir al gasto público sobre una base gravable distorsionada que no refleja su verdadera capacidad contributiva; situación que debe ser proscrita de nuestro sistema jurídico en virtud de que el legislador no fijó fines o propósitos que hagan razonable la limitación del goce de esta garantía constitucional.

Finalmente, la sentencia que se analiza incluye un elemento que no forma parte de los agravios presentados por las partes, como es el **inciso d) ya señalado que consiste en que la obligación de pagar los gastos de seguridad social corresponden al patrón, por lo que permitir su deducción implicaría trasladar el impacto económico al Estado.** Aun cuando este argumento hubiera sido expuesto por las autoridades responsables en sus agravios, sería insuficiente para justificar la falta de proporcionalidad del artículo en estudio, ya que la deducibilidad del gasto estructural no traslada el impacto económico al Estado, simplemente lo distribuye entre éste y el patrón.

Volviendo a nuestro ejemplo, tenemos los siguientes números:

$$UF = I - (Di + Da)$$

$$UF = 1,000,000.00 - (400,000.00 + 100,000.00)$$

$$UF = 500,000.00$$

$$ISR = 30\% (500,000)$$

$$ISR = 150,000$$

Si no se permitiera la deducibilidad de estos gastos, los resultados serían los siguientes:

$$UF = I - (Di + Da)$$

$$UF = 1,000,000.00 - (400,000.00)$$

$$UF = 600,000.00$$

$$ISR = 30\% (600,000)$$

$$ISR = 180,000$$

Con estas operaciones se hace patente que no es acertado lo afirmado la sentencia en el sentido de que la deducibilidad del gasto trasladaría la totalidad del impacto económico al Estado. El gasto de previsión social sigue siendo de 1,000; los cuales son

pagados por el contribuyente. La deducción permitiría que a ese monto no se le aplique el impuesto del ISR, esto es reducir la base gravable, lo que significa que el Estado dejaría de recaudar el 30% del monto del gasto de previsión social. En otras palabras, la deducibilidad de este gasto estructural repartiría el impacto económico de la previsión social en un 30% para el Estado (o el porcentaje que corresponda a la tarifa del ISR) y el restante seguiría a cargo del patrón.

En este orden de ideas, es claro que el argumento de la sentencia es incorrecto, pues en realidad la deducción no implicaría que el gasto de previsión social se convirtiera en una carga económica sostenida únicamente por el Estado.

Sobre la base de todos los argumentos apenas expuestos, este análisis concluye que la sentencia dictada por la SCJN en el amparo en revisión 1012/2014 y las dictadas en los cuatro juicios restantes que dan origen a la jurisprudencia 181/2016, son incorrectas, pues las consideraciones en las que se sustentan son insuficientes para demostrar la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014 a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

Como se puede advertir de este análisis, la opinión del sustentante es que existen elementos suficientes para demostrar la inconstitucionalidad de la norma analizada, sin embargo, estos argumentos se expondrán en el apartado III de este trabajo.

2. Equidad tributaria

El principio de equidad tributaria también se encuentra reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEM. Este principio se refiere a que los contribuyentes que se encuentran en el mismo espectro de capacidad contributiva tributen en la misma proporción. El principio no se refiere a que los contribuyentes sean exactamente iguales, sino que en términos de la ley, las personas se encuentren en igualdad jurídica. Para una mayor exactitud, este principio se define como equidad horizontal²⁷.

²⁷ Al respecto véase SIMMONS, Henry C. *Personal Income Taxation*. Chicago. 1938. Pág. 30.

El principio tiene una segunda vertiente conocida como equidad vertical. Bajo esta vertiente, si las personas iguales deben pagar el mismo impuesto, las personas desiguales deben tener diversas cargas tributarias. Así nace la concepción de que quien tiene mayor capacidad contributiva debe pagar más impuestos²⁸.

Similares consideraciones han sido adoptadas por la SCJN, tal y como se desprende de la jurisprudencia P./J. 24/2000 de rubro y texto siguientes:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales²⁹.

Esta definición se complementa con las jurisprudencias de rubro y texto siguientes:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres

²⁸ Al respecto véase PIGOU, Arthur C. *A Study in Public Finance*. London. 1949. Pág. 44.

²⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XI, Marzo de 2000, página 35.

condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás³⁰.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica³¹.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación

³⁰ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 334.

³¹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 36.

se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional³².

Asimismo, la primera sala de la SCJN ha resaltado que la garantía de equidad tributaria es una versión especializada de la garantía de igualdad. Así lo estableció en la jurisprudencia 97/2006, de rubro y texto siguientes:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad³³.

Sobre esta base, procederemos a analizar las consideraciones de la SCJN en el caso concreto.

³² Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 43.

³³ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 231.

A. Consideraciones de la SCJN

La SCJN califica de inoperantes los conceptos de violación expuestos por la parte quejosa, porque pretende demostrar el trato desigual a partir de su situación particular. La resolución sostiene que el argumento de la persona moral consiste en que la limitación en la deducción de gastos que a su vez son ingresos exentos para el contribuyente impuesta por el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014, trata de forma inequitativa a contribuyentes que tienen el mismo nivel de gasto, pero que en un caso son gastos deducibles y en otro no.

La situación que la empresa expone es la de dos patrones que pagan la misma cantidad a sus empleados, pero el porcentaje de ingresos exentos en un caso es mayor que en el otro. Bajo estas circunstancias, uno de los dos patrones tendrá más deducciones que el otro, y por ende pagará un impuesto menor, a pesar de que el nivel de gasto de ambos es exactamente el mismo.

A juicio de la SCJN, este argumento se basa en un hecho hipotético respecto de si se realizan más o menos gastos deducibles, lo que a su juicio es un hecho particular, por lo que no resulta apto para demostrar una violación al principio de equidad tributaria. Además, señala que la quejosa no expone las razones por las que la norma impugnada crea un trato inequitativo. Estos argumentos se fortalecen con las jurisprudencias 71/2006 y 88/2003 de la segunda sala de la SCJN, de rubro y texto siguientes:

NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN. Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación o agravios, en contra de disposiciones generales, y que hagan depender su inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad de demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la

*naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos*³⁴.

*CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley*³⁵.

Con ello, culmina el breve estudio que la resolución realiza respecto de la aplicación del principio de equidad.

B. Análisis

A juicio de quien suscribe, el estudio de la SCJN no es adecuado. Esto se debe a que el máximo Tribunal afirma que los argumentos de la parte quejosa se refieren a una situación hipotética y particular; sin embargo, tales argumentos sí se refieren a una situación general. El argumento central de la parte quejosa es que la norma es inequitativa porque produce resultados diferentes a personas que se encuentran en el mismo nivel de gasto pero con diferente distribución dentro del mismo.

Retomemos el ejemplo mencionado anteriormente. X es una empresa que se dedica a la elaboración de lápices. En el ejercicio fiscal obtiene ingresos por \$1,000,000.00 por la venta de su mercancía. A su vez, realiza pagos de \$400,000.00 por conceptos de sueldos y salarios y pagos obligatorios de seguridad social por \$100,000.00. Por otro lado, la empresa Y, que se dedica a la misma actividad, en el mismo ejercicio obtiene ingresos por \$1,000,000.00 por la venta de su mercancía. A su vez, realiza pagos de \$450,000.00 por conceptos de sueldos y salarios y pagos obligatorios de seguridad social por \$50,000.00. Asumiendo que no se puede El cálculo del ISR a cargo de cada una de las empresas sería de la siguiente manera:

³⁴ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Junio de 2006, página 215.

³⁵ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVIII, Octubre de 2003, página 43.

	X	Y
I	1,000,000	1,000,000
Gastos totales	500,000	500,000
Di	400,000	450,000
Da	$(100,000 * 53\%) = 53,000$	$(50,000 * 53\%) = 26,500$
UF = I – (Di + Da)	547,000	523,500
ISR del ejercicio = 30%UF	164,100	157,050

Como podemos observar, el hecho de que las empresas tengan el mismo gasto, pero que dentro de ese gasto, X tenga más gastos de previsión social que Y (**Da**), hace que tenga menos deducciones autorizadas y por lo tanto, una base gravable mayor que redundará en un mayor impuesto. Éste es el argumento de la quejosa, que el artículo 28, fracción XXX, provoca que personas con el mismo monto de erogaciones tengan diferentes niveles de deducciones.

A juicio de quien suscribe, este argumento no se refiere a una situación particular, sino que realmente relata una observación que no depende de las condiciones de la quejosa, sino que le puede ocurrir a cualquier contribuyente. De hecho, cualquier persona que pague conceptos que a su vez sean ingresos exentos para sus trabajadores sentirá este efecto: la proporción que esos gastos tengan dentro del total de gastos impactará en la integración de la base gravable; a mayor proporción de esos gastos, menor será la base gravable mientras que a menor proporción de esos gastos, mayor será la base gravable. El parámetro de comparación que la parte quejosa ofrece es el monto de las erogaciones realizadas en el ejercicio. Con ello, cumple los requisitos que la propia SCJN ha señalado como necesarios para combatir la norma impugnada; así se observa de los criterios sostenidos por ambas salas del máximo tribunal, de rubro y texto siguientes:

IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO. En la medida en que la definición conceptual del principio de

igualdad formulada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVIII/2005, exige como requisito previo al juicio de igualdad que se proporcione un término de comparación, esto es, un parámetro o medida válida a partir de la cual se juzgará si existe o no alguna discriminación y que sirva como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias al referido principio. Así, si en los conceptos de violación no se proporciona dicho término de comparación, entonces deben calificarse como inoperantes, pues no existen los requisitos mínimos para atender a su causa de pedir³⁶.

IGUALDAD O EQUIDAD TRIBUTARIA. LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS EN LOS QUE SE HAGA VALER LA VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SON INOPERANTES SI NO SE PROPORCIONA UN TÉRMINO DE COMPARACIÓN IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO. Para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos comparados. Así, de no proporcionarse el punto de comparación para medir un trato disímil o que éste no sea idóneo, el concepto de violación o agravio en el que se haga valer la violación al principio de igualdad o equidad tributaria deviene en inoperante³⁷.

Entonces, contrario a lo sostenido en la resolución, se estima que el argumento vertido por la quejosa no parte de una situación particular o hipotética, sino de una situación general; por lo que lo procedente era realizar el estudio de fondo correspondiente.

Ahora, **en cuanto al fondo del asunto**, no parece que el artículo 28, fracción XXX, de la LISR transgreda el principio de equidad tributaria, conforme a las siguientes consideraciones:

³⁶ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo I, Septiembre de 2016, página 439.

³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Junio de 2017, página 1433.

En las generalidades del principio de equidad tributaria se señaló que la primer condición para realizar un estudio al respecto es la existencia de consecuencias jurídicas diferentes entre personas que se encuentran en situación de igualdad a la ley. El precepto en cuestión no propicia esta situación pues está enunciado de forma general. El sujeto o destinatario de la norma lo son **todos** aquellos que realicen erogaciones que a su vez sean ingresos exentos para sus trabajadores, sin distinción alguna. Entonces, cualquier persona que realice el hecho que actualiza la hipótesis normativa sufrirá sus consecuencias. No se advierte que la norma cree categorías artificiales de contribuyentes, o que provoque consecuencias jurídicas diferentes a personas que se encuentran en igualdad jurídica. Por el contrario, la norma está redactada de tal manera que cumple con las características de abstracción y generalidad que se requiere en una ley, de tal manera que todo aquel, que por su propia decisión, actualice el supuesto de la norma, sufrirá sus consecuencias; en el caso concreto la no deducción del gasto efectuado.

No es óbice a lo anterior, el supuesto planteado por la parte quejosa en el que señala que personas con el mismo nivel general de erogaciones reciben un trato desigual en función de la naturaleza que tengan esas erogaciones; si éstas se refieren a gastos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador no podrán ser deducidas.

Esto es así porque la quejosa equivocadamente asume como iguales a las personas que realizan el mismo nivel de gasto en cuanto a su monto; sin embargo, este no es un elemento idóneo para fungir como parámetro de comparación. En efecto, no todas las erogaciones son iguales, cada una tiene una naturaleza propia; por lo que no se pueden englobar como un solo grupo para hacer un estudio de equidad tributaria.

Lo anterior se puede verificar fácilmente atendiendo a la forma como se calcula la utilidad del ejercicio. El mecanismo previsto en el artículo 9 de la LISR distingue entre gastos deducibles y gastos no deducibles; dependiendo de la naturaleza de los gastos que haya efectuado la persona moral en el ejercicio, se definirán sus deducciones autorizadas; sin que ello implique que al tomarse en consideración todos los gastos por igual, el cálculo del impuesto sea inequitativo.

En ese tenor, el artículo tildado de inconstitucional toma como objeto de regulación a los gastos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador; esto es, toma como referencia un componente válido para distinguir entre los contribuyentes, como lo es la naturaleza del gasto. Esto es adecuado porque no se pueden considerar iguales a contribuyentes que tienen gastos de diversa naturaleza, sin importar que el monto gastado en el ejercicio sea equivalente.

Tampoco se considera inequitativo que el legislador establezca porcentajes diversos de deducción permitida, ya que esta distinción depende del monto gastado en los mismos conceptos en el año anterior. Nuevamente, estamos frente a un factor general y válido para distinguir entre contribuyentes, máxime que el legislador señaló durante el proceso legislativo que esta medida tiene como objeto incentivar una constante en estos tipos de gastos y evitar que solamente se utilicen con el propósito de erosionar la base gravable.

Por todas estas consideraciones, se estima que el artículo 28, fracción XXX, multicitado respeta la garantía de equidad tributaria.

3. Legalidad tributaria y seguridad jurídica

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEM establece que todos los elementos esenciales para realizar el cálculo de una contribución deben estar establecidos en la Ley y ser producto de un acto formal y materialmente legislativo. Asimismo, la jurisprudencia de la Suprema Corte ha definido que los elementos esenciales del tributo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago³⁸. El propósito de este principio es evitar la arbitrariedad en la recaudación y otorgar certidumbre jurídica al gobernado respecto de las condiciones esenciales que

³⁸ Al respecto véase la tesis P. XLII/2006 “*Legalidad Tributaria. El Principio de Reserva de Ley es de carácter relativo y sólo es aplicable tratándose de los elementos que definen a la cuantía de la contribución*” visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15. También resulta orientadora la tesis 1a. LXXXVIII de rubro “*Renta. El artículo 159-b de la ley del impuesto relativo, vigente en mil novecientos noventa y nueve, contiene todos los elementos para el cálculo del tributo*” visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Octubre de 2001, página 360.

causan el tributo. Estas consideraciones se encuentran presente en la jurisprudencia 106/2006 del Pleno de la SCJN, que dice:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público³⁹.

La jurisprudencia de la SCJN también ha definido que el principio de legalidad tributaria no implica que absolutamente todos los elementos de la contribución estén perfectamente delimitados en la ley; este principio también se cumple si el legislador fija parámetros, lineamientos y/o principios para delimitar esos elementos y deja a la autoridad administrativa la posibilidad de delimitarlos. La idea central es que las autoridades administrativas tengan un marco definido de actuación que no de paso a la arbitrariedad. Así lo dispone la jurisprudencia 111/2000 de la segunda sala de la SCJN, de rubro y textos siguientes:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base

³⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5.

para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias⁴⁰.

En suma, la autoridad administrativa puede participar en la definiciones de algunos elementos de la base gravable siempre y cuando, el legislador prevea parámetros claros para la definición de esos elementos.

A. Consideraciones de la SCJN (jurisprudencia 181/2016)

En la resolución que se estudia, la SCJN dice que atiende el argumento de la quejosa consistente en que el artículo 28, fracción XXX, de la LISR vigente en 2014 viola el principio de legalidad tributaria porque recurre a disposiciones de inferior categoría para definir los elementos esenciales de la contribución; así como el argumento de que este precepto hace depender la definición de la base gravable de un concepto que escapa del control del contribuyente como lo es que el gasto sea a la vez un ingreso exento para el trabajador. No obstante, las consideraciones de la sentencia no dan respuesta directa a estos planteamientos de la parte quejosa.

La resolución presenta un pronunciamiento general en el que sostiene la constitucionalidad de la norma a la luz de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica sobre la base de que ese precepto contiene los componentes necesarios

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XII, Diciembre de 2000, página 392.

para calcular el tributo. Se menciona que la norma establece una limitante a la deducción de gastos que a su vez sean ingresos para el contribuyente del 53% como no deducible, y que la misma norma señala que esa limitación podrá reducirse a 47% cuando el contribuyente mantenga las prestaciones otorgadas a los trabajadores en relación con el ejercicio inmediato anterior. Dice la resolución que en ambos supuestos la norma reclamada establece los componentes necesarios para la definición de la base gravable⁴¹.

La sentencia resalta que el dispositivo legal no determina el procedimiento para saber si hubo o no una disminución en la magnitud de las prestaciones pagadas a los trabajadores, sin embargo ello no es una transgresión al principio de legalidad tributaria porque independientemente del método, la ley dice claramente en que caso se aplica cada uno de los porcentajes mencionados. En este punto, la resolución aclara que además el artículo impugnado regula un aspecto vinculado a la base gravable, respecto de la cual opera un principio de reserva de ley relativo, más no absoluto⁴². Por ello, no existe transgresión al principio de legalidad tributaria; el precepto cuestionado establece los principios básicos del procedimiento que deberán seguir los contribuyentes para determinar los montos no deducibles y los que por exclusión sí lo serán en materia de pagos a los trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para éstos.

Asimismo, el proyecto hace referencia a la regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en la que se establece el mecanismo para determinar cuando se disminuyeron las prestaciones a los trabajadores que a su vez son ingresos exentos para ellos en relación con el ejercicio anterior; en otras palabras, esta regla define cuando aplicar cada uno de los porcentajes a los que se refiere la norma impugnada.

Al respecto la resolución en comento determina que no se transgrede el principio de legalidad tributaria porque la regla miscelánea fue emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades y competencias legales⁴³. La sentencia abunda diciendo que la regla en cuestión solamente precisa los elementos

⁴¹ Párrafos 606 a 609 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

⁴² Párrafos 612 y 613 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

⁴³ Párrafo 620 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

definidos en la norma legal y que sólo establece un método, consistente en la comparación de cocientes, que es acorde con los parámetros previstos en la ley⁴⁴. A juicio de la SCJN, la autoridad administrativa no crea ni define un procedimiento, sólo desarrolla a nivel técnico-operativo un procedimiento específico cuyas bases se encuentran delineadas en la ley. A juicio del Alto Tribunal, la regla miscelánea no regula la base del impuesto o los componentes que tienen incidencia en ella⁴⁵.

Sobre la base de estos argumentos, la SCJN concluye que no existe transgresión a los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica, por lo que se niega el amparo a la empresa quejosa.

B. Análisis

En primer lugar se observa que tanto los conceptos de violación como los considerandos de la sentencia del recurso de revisión se refieren a las garantías de legalidad tributaria y seguridad jurídica. No obstante, ninguno de los dos hacen referencia a la garantía de seguridad jurídica. Del resumen de los conceptos de violación que hace la Segunda Sala de la SCJN no se advierte alguno que vaya encaminado a demostrar la inconstitucionalidad de la norma en este aspecto⁴⁶. Por ello, resulta acertado que la SCJN no se ocupe del tema pues ante la falta de argumentos con este propósito de parte de la quejosa y ante la improcedencia de la suplencia de la queja en el caso concreto, lo adecuado es que el estudio se avoque exclusivamente a los temas que si fueron planteados en la demanda de garantías⁴⁷

Respecto del **estudio de legalidad tributaria**, se coincide con la resolución bajo análisis en el sentido de que la norma impugnada no transgrede dicho principio. Para ello resulta importante transcribirla nuevamente:

⁴⁴ Párrafos 621 a 623 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

⁴⁵ Párrafos 624 y 625 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

⁴⁶ Párrafos 24 a 57 de la resolución del amparo en revisión 1012/2014.

⁴⁷ Al respecto véase la jurisprudencia 1a./J. 81/2002, de rubro *Conceptos de violación o agravios. Aun cuando para la procedencia de su estudio basta con expresar la causa de pedir, ello no implica que los quejosos o recurrentes se limiten a realizar meras afirmaciones sin fundamento*. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 61.

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

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

Como se explica en la sentencia, la fracción XXX, del artículo 28 tiene un impacto directo en la determinación de la base gravable. Esto es así porque establece un límite a las deducciones que se pueden aplicar por el contribuyente, en específico a aquellas que a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador. El límite que la norma establece varía en función de que las prestaciones que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

Como se puede observar, los elementos que se necesitan para aplicar este precepto son: **1)** ingresos exentos para el trabajador y **2)** la comparación de los gastos de este tipo entre el ejercicio actual y el anterior.

El **primero** de estos elementos también se encuentra definidos en la ley, concretamente en su artículo 93, que enlista los ingresos por los cuales las personas físicas no deben pagar impuestos, esto es, los ingresos exentos. Entonces, esta parte de la norma cumple con el principio de legalidad tributaria pues todos sus componentes se encuentran en un acto formal y materialmente legislativo.

Respecto del **segundo elemento**, el precepto define claramente los conceptos a comparar: gastos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador en el ejercicio actual (Da_1), y gastos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador en el ejercicio anterior (Da_0). Asimismo, la norma indica la relación que debe haber entre estos dos elementos y sus consecuencias: si Da_1 es igual o mayor a Da_0 , el contribuyente aplicará la limitación de 47%; pero si Da_1 es menor a Da_0 , aplicará el 53% como limitación a su deducción.

De lo narrado podemos concluir que el artículo 28 **cumple con el principio de legalidad tributaria**, pues define todos los elementos necesarios para su aplicación y efectos en la integración de la base gravable.

No obstante, no se puede decir lo mismo de la regla miscelánea, que se transcribe a continuación⁴⁸:

Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones

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.

⁴⁸ Resulta correcto que la SCJN no se hubiera pronunciado sobre este punto, ya que en ningún momento la parte quejosa presentó argumento alguno al respecto.

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.*

A juicio de quien suscribe, **esta norma administrativa transgrede el principio de reserva de ley y el de legalidad tributaria.** Esto se debe a dos razones:

En **primer lugar**, la regla miscelánea pretende elaborar un listado de los pagos que se deben incluir en la aplicación del artículo 28, fracción XXX de la LISR. Ello es ilegal porque la norma legal claramente establece los conceptos que se tomarán en consideración para su aplicación; éstos son los ingresos exentos del trabajador que como ya se dijo, están definidos en la propia LISR. La autoridad administrativa no puede modificar esta lista de conceptos ni para su ampliación ni para su disminución. Así por ejemplo, los gastos de fiesta de fin de año solamente se tomarán en cuenta para los efectos del artículo 28, fracción XXX, multicitado, cuando la propia ley los considere como ingresos exentos de trabajador, pues así es el mecanismo establecido por ésta. En virtud de lo anterior, el listado que presenta la regla miscelánea excede las facultades de la autoridad administrativa al pretender regular un componente reservado a la ley.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que tesis de la SCJN señale que tratándose de los elementos cuantitativos del impuesto, como es la integración de la base gravable, el análisis de constitucionalidad a la luz del principio de legalidad tributaria es más

flexible⁴⁹, porque dicho criterio se refiere a la posibilidad de que el legislador solamente fije unos parámetros y la autoridad administrativa, sobre la base de esos parámetros, emita las reglas correspondientes⁵⁰. Ello no ocurre en el caso que nos ocupa. En éste, el legislador claramente definió los elementos para determinar cómo aplicar la limitación a la deducción; éstos son los pagos que son ingresos exentos del trabajador. En otras palabras, respecto de este punto el legislador no fijó parámetros, sino que definió exhaustiva y claramente los conceptos que se usarán para la aplicación de la norma. Bajo estas circunstancias, la regla administrativa no puede ir más allá y extender o reducir los supuestos de aplicación de la norma. Si así lo hiciera, estaría atentando contra lo ya establecido por una norma superior jerárquicamente, lo que actualizaría la transgresión del principio de reserva de ley y por ende, el de legalidad tributaria. En virtud de estos razonamientos, el listado de la regla miscelánea en estudio es inconstitucional.

En **segundo lugar**, la regla administrativa confirma su inconstitucionalidad al introducir elementos ajenos a los señalados en la ley para la determinación del porcentaje de limitación a las deducciones del contribuyente. De conformidad con el artículo 28, fracción XXX, de la LISR, el mecanismo para definir el porcentaje de deducciones permitidas es el siguiente:

$$\text{Si } Da_1 \geq Da_0 \rightarrow 47\%$$

$$\text{Si } Da_1 < Da_0 \rightarrow 53\%$$

- a. **El monto** de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores en el ejercicio (Da_1),
- b. **El monto** de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores en el ejercicio inmediato anterior (Da_0),

⁴⁹ Al respecto véase la tesis P.XLII/2006 de rubro *Legalidad tributaria. El principio de reserva de ley es de carácter relativo y sólo es aplicable tratándose de los elementos que definen a la cuantía de la contribución*. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15.

⁵⁰ Al respecto véase TORRUCO SALCEDO, Sitlali. “Principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana” en HALLIVIS PELAYO *et al.* (Coords.) *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*. Novum. México 2014. Páginas 179 y 180..

- c. Si Da_1 es mayor o igual a Da_0 , significa que el contribuyente mantuvo constante el gasto en las prestaciones a sus trabajadores, por lo que el límite aplicable a las deducciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX, será de **47%**,
- d. Si Da_1 es menor a Da_0 , significa que el contribuyente redujo el gasto en las prestaciones a sus trabajadores, por lo que el límite aplicable a las deducciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX, será de **53%**.

Como se puede advertir, el legislador no estableció parámetros o lineamientos para que la autoridad administrativa los desarrollara; por el contrario, fijó claramente el mecanismo para decidir cómo se toman en cuenta estas deducciones para la integración de la base gravable, consistente en comparar los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador del ejercicio con los efectuados en el ejercicio anterior. No obstante ello, la autoridad administrativa emite una regla que *define* un mecanismo diverso al previsto en la ley. La transgresión a los principios de reserva de ley y legalidad tributaria ocurre cuando la norma inferior introduce elementos que no fueron considerados por la norma superior y distorsiona el mecanismo previsto por ésta.

En efecto, la regla administrativa supone la existencia de un paso adicional: determinar qué porcentaje de todas las prestaciones pagadas a los trabajadores representan las prestaciones que a su vez son ingresos exentos para el trabajador. El mecanismo que la regla describe se puede representar de la siguiente manera:

$$\text{Si } \frac{Da_1}{Dt_1} \geq \frac{Da_0}{Dt_0} \rightarrow 47\%$$

$$\text{Si } \frac{Da_1}{Dt_1} < \frac{Da_0}{Dt_0} \rightarrow 53\%$$

- a. **El monto** de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores en el ejercicio (Da_1),
- b. **El monto** de las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores en el ejercicio inmediato anterior (Da_0),

- c. **El monto** de todas las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores en el ejercicio (Dt_1),
- d. **El monto** de todas las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores en el ejercicio inmediato anterior (Dt_0),
- e. Si el cociente de (Da_1 / Dt_1) es **mayor o igual** al cociente de (Da_0 / Dt_0) , significa que el contribuyente mantuvo constante **la proporción** del gasto en las prestaciones a sus trabajadores que a su vez son ingresos exentos en relación a las demás prestaciones pagadas, por lo que el límite aplicable a las deducciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX, será de **47%**,
- f. Si el cociente de (Da_1 / Dt_1) es **menor** al cociente de (Da_0 / Dt_0) , significa que el contribuyente redujo **la proporción** del gasto en las prestaciones a sus trabajadores que a su vez son ingresos exentos en relación a las demás prestaciones pagadas, por lo que el límite aplicable a las deducciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX, será de **53%**.

Como se puede observar, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria introdujo un elemento que no se contempló por el legislador como es la proporción entre los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador y aquéllos que no lo son.

Al comparar las fórmulas se puede advertir fácilmente la complejidad que esta inserción añade a la definición del porcentaje a aplicar para la limitación de las deducciones

Mecanismo en la ley

$$\text{Si } Da_1 \geq Da_0 \rightarrow 47\%$$

$$\text{Si } Da_1 < Da_0 \rightarrow 53\%$$

Mecanismo en la regla miscelánea

$$\text{Si } \frac{Da_1}{Dt_1} \geq \frac{Da_0}{Dt_0} \rightarrow 47\%$$

$$\text{Si } \frac{Da_1}{Dt_1} < \frac{Da_0}{Dt_0} \rightarrow 53\%$$

En virtud de lo anterior, se considera que la regla miscelánea no desarrolla el mecanismo previsto en la ley, sino que crea un mecanismo propio, incorporando elementos (proporción) que no están previstos en la norma legal. Situación que deriva en la violación a los principios de reserva de ley y legalidad tributaria.

Tampoco se puede considerar que el mecanismo previsto en la regla miscelánea es la derivación de la labor interpretativa de las intenciones del legislador. Si bien es cierto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación permite la aplicación de cualquier método de interpretación a las normas fiscales, ello no implica que en todo caso se deba acudir a métodos interpretativos complejos como el teleológico, histórico, evolutivo, sistemático entre otros. Si el lenguaje de la norma es claro, su interpretación gramatical es suficiente para desentrañar la intención del legislador⁵¹. En este caso, el lenguaje utilizado por el legislador es preciso: se deben comparar los gastos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores efectuados en el ejercicio en relación con los efectuados por el mismo concepto en el ejercicio inmediato anterior, ni más ni menos. Ni la exposición de motivos ni los dictámenes en las Cámaras de Origen y Revisora ofrecen indicio alguno de que la intención de la norma sea otra que ésta.

Por todo lo anteriormente expuesto, se coincide con la sentencia respecto de que **el artículo 28, fracción XXX, de la LISR no es violatorio de la garantía de legalidad tributaria**. A su vez, y de forma adicional, se concluye que **la regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce sí transgrede el principio de legalidad tributaria en relación con el principio de reserva de ley**, al incorporar elementos que no fueron contemplados por la ley y pretender establecer un mecanismo diverso al previsto en ésta para definir la limitante a la deducción de gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.

⁵¹ Para un análisis más detallado de los métodos de interpretación de la norma fiscal véase el capítulo *Métodos de interpretación legal*, en la obra ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis. México. Vigésima segunda edición. 2014. Páginas 383 en adelante.

III. Propuesta de análisis de convencionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR.

En los apartados II.2.B y II.3.B se realizó un escrutinio constitucional del artículo 28, fracción XXX, de la LISR a la luz de los principios de equidad y legalidad tributaria. El resultado de este análisis es que la norma en cuestión cumple con estos principios. No ocurrió lo mismo con el test de proporcionalidad tributaria.

En el apartado II.1.B se hace un análisis a la luz de este principio, sobre el cual se determina que la limitación en las deducciones que a su vez son ingresos exentos para el trabajador distorsiona la base gravable del impuesto, por lo que al no basarse en la verdadera capacidad contributiva del gobernado, provoca un impuesto desproporcional.

Los razonamientos que demuestran **la inconstitucionalidad del artículo a la luz del principio de proporcionalidad tributaria** propuestos por quien suscribe en el apartado II.1.B, se pueden resumir de la siguiente manera:

- a. Los gobernados están obligados a contribuir al gasto público en la forma proporcional y equitativa que señalan las leyes;
- b. La garantía de proporcionalidad exige que el tributo corresponda a la capacidad contributiva del gobernado, por lo que la base gravable del impuesto debe medir adecuadamente esa capacidad;
- c. El impuesto sobre la renta es un impuesto directo que tiene como objeto el ingreso de los gobernados y como base gravable su utilidad fiscal;
- d. La utilidad fiscal se calcula mediante la resta de los gastos estrictamente indispensables a los ingresos gravados del contribuyente; de esta manera se asegura cuantificar adecuadamente la capacidad contributiva. Esta mecánica se rige por la aplicación estricta de los principios constitucionales en materia tributaria;
- e. Adicionalmente, el legislador puede otorgar la posibilidad de deducir otro tipo de gastos, ya sea por cuestiones de política fiscal o económica. Al ser concesiones del estado, la mecánica para el cálculo y aplicación de estas deducciones no se rige por la aplicación estricta de los principios constitucionales en materia tributaria;

- f. El artículo 28, fracción XXX, de la LISR regula el supuesto de las deducciones de gastos que a su vez, son ingresos exentos para el trabajador, poniendo límites a esas deducciones de 47 o 53%; esto es, incide en la integración de la base gravable del impuesto⁵²;
- g. El límite a la deducción de gastos estrictamente indispensables crea un impuesto desproporcional, ya que propicia una base gravable que no coincide con la capacidad contributiva del gobernado;
- h. La SCJN ha señalado que un impuesto se puede desviar de la base gravable para cumplir con otros fines constitucionales; sin embargo debe haber un cierto grado de razonabilidad entre la medida y el fin perseguido;
- i. En el caso concreto, el legislador estableció que las medidas fiscales adoptadas para el ejercicio 2014, entre las que se encuentra el límite a la deducción referido, obedecen a tres objetivos: 1) cubrir la baja en la recaudación por la desaparición del IETU y el IDE; 2) cumplir con el principio de simetría fiscal, y 3) combatir la elusión fiscal y el abuso en el ejercicio de la limitación;
- j. Las razones expuestas por el legislador no son suficientes para desviarse del principio de proporcionalidad: 1) la necesidad de incrementar la recaudación es un propósito muy general y ambiguo que no tiene un vínculo directo con el límite a esta deducción específica, y por si solo, no es una razón de suficiente peso para pasar por alto las garantías tributarias; 2) el principio de simetría fiscal es un principio de política fiscal que no está reconocido ni en la Constitución ni en la legislación, por lo que no puede ser una justificación válida para hacer a un lado a las garantías individuales del gobernado, y 3) no existe evidencia o diagnóstico que demuestre la existencia de prácticas elusivas o de abuso en la deducción de gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador;
- k. Entonces, al limitar la deducción de gastos estrictamente indispensables sin contar con razones que justifiquen adecuadamente esta medida, se concluye que el artículo

⁵² A diferencia de lo que sostiene la resolución analizada, no considero que todos los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador sean gastos estrictamente indispensables. Por ejemplo, los pagos de previsión social que el patrón realiza voluntariamente a nombre del trabajador no pueden considerarse estrictamente indispensables, precisamente porque son voluntarios.

28, fracción XXX, de la LISR vigente para el 2014 transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Estos argumentos debieran ser suficientes para demostrar la inconstitucionalidad de la norma. Nuestro sistema jurídico tradicionalmente se ha encargado de analizar las normas fiscales a la luz del artículo 31, fracción IV de la CPEM⁵³. La gran mayoría de la jurisprudencia de la SCJN al respecto se refiere a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias.

No obstante, **existe la posibilidad de revisar la constitucionalidad de esta norma desde otra perspectiva**. La reforma constitucional de 2011 trajo como uno de sus propósitos principales la exaltación de los derechos humanos de las personas. Desde entonces, el artículo 1 de nuestra carta magna sitúa en un mismo nivel a los derechos humanos descritos en ese instrumento (antes garantías individuales), así como a los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales⁵⁴. Sobre esta base, se construye una **propuesta de defensa de los derechos de los contribuyentes desde una perspectiva diferente a las siempre socorridas garantías tributarias**.

De la gama disponible de derechos humanos, para nuestros efectos destaca el derecho de propiedad, pues por la naturaleza patrimonial de los impuestos, siempre que el estado ejerza su potestad tributaria existirá una afectación al patrimonio del gobernado⁵⁵.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece claramente el derecho de propiedad; si bien su artículo 27 se refiere a la propiedad privada, tiene como propósito principal establecer el derecho originario de propiedad a favor del

⁵³ La producción jurisprudencial en materia constitucional tributaria se inició el 20 de octubre de 1925, con la resolución del amparo en revisión 3173/22 por el Pleno de la SCJN, en la que se aceptó la posibilidad de estudiar los principios en materia tributaria a través del Juicio de Amparo. Cfr. GONGORA PIMENTEL, Genaro. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Porrúa. México. 2007. Páginas 139 y 140.

⁵⁴ Reforma constitucional publicada en el DOF el 6 de junio de 2011. Al respecto véase HÉRNANDEZ SALCEDO, Ricardo. "Reforma Constitucional en materia de Amparo". INDETEC. 2012.

⁵⁵ Al respecto véase RUIZ JIMENEZ, César Alejandro "Derecho de Propiedad y Tributación Justa" en RUIZ JIMENEZ, César Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el mundo*. Tirant Le Blanch. México. 2015. página 273.

estado⁵⁶. La Jurisprudencia de la SCJN es la que se ha encargado de apuntalar la protección de este derecho fundamental⁵⁷.

Entonces, resulta necesario acudir, en términos del artículo primero de nuestra carta magna, a los tratados internacionales de derechos humanos para enriquecer el contenido de este derecho fundamental, concretamente al artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que dispone:

ARTÍCULO 21.- Derecho a la Propiedad Privada

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

De la lectura de este precepto, observamos que el derecho de propiedad reconocido a nivel internacional regional (Sistema Interamericano) se compone de los siguientes elementos:

- a. El derecho al uso y goce de bienes;
- b. La no intervención en la propiedad privada a menos que ésta 1) se lleve a cabo en los términos que marca la ley, 2) sea por razones de utilidad pública o interés social y 3) exista la indemnización correspondiente.

Cabe resaltar que a diferencia de lo que ocurre en el Sistema Europeo de Derechos Humanos, el sistema americano no restringe el derecho de propiedad ante el ejercicio de la potestad tributaria⁵⁸, por lo que estas reglas también pueden hacerse valer ante el poder

⁵⁶ KATZ, Milton. “La Constitución y los derechos privados de propiedad”. *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Enero de 2001.

⁵⁷ Al respecto véase PARDO REBOLLEDO, Jorge Mario. “El Derecho a la Propiedad. Su aplicación en materia Tributaria” en *Perspectivas actuales de la Justicia Fiscal y Administrativa en Iberoamérica*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2016. Página 473 en adelante.

⁵⁸ El artículo 1 del Primer Protocolo de la Convención Europea de Derechos Humanos establece:
Artículo 1. Protección de la propiedad.

Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.

del Estado. Sobre esta base, resulta plausible hacer un **análisis convencional del artículo 28, fracción XXX, de la LISR a la luz del derecho convencional de propiedad.**

Para que la intervención del Estado en los bienes de la persona en términos del artículo 28, fracción XXX citado, sea acorde a los principios reconocidos en la convención, debe cumplir con tres requisitos⁵⁹:

- a. Estar prevista en la ley;
- b. Obedecer a razones de utilidad pública o interés social, y
- c. Otorgar la indemnización correspondiente.

Respecto del **punto a**, relativo a que la intervención en la propiedad privada se encuentre prevista en la ley, el artículo 28, fracción XXX, bajo escrutinio, cumple con esta condición. Este precepto dice:

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

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

Asimismo, para nuestros efectos también resulta relevante el artículo 9 de la LISR, que dispone lo siguiente:

***Artículo 9.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

*Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o **para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.***

⁵⁹ Al respecto véase SILVA GARCIA, Fernando. *Jurisprudencia Interamericana sobre Derechos Humanos. Criterios Esenciales.* Tirant lo Blanch. México. 2016. Página 763.

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

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX, del artículo 28 de esta Ley.

Como podemos observar, el artículo 28, fracción XXX, en conjunto con el artículo 9 de la propia LISR, establecen cómo se calcula el impuesto, esto es, cómo se ejerce la potestad tributaria en el patrimonio de la persona. El artículo 9 claramente establece a los sujetos obligados, el objeto del impuesto, la base gravable, la tasa o tarifa y el momento de pago. Por su parte, el artículo 28, especifica cómo se van a tomar en consideración algunos gastos para la integración de la base gravable.

De la lectura de ambos preceptos podemos concluir que la intervención en la propiedad se encuentra sustancialmente prevista en la ley, ya que los elementos esenciales para definir el ejercicio del poder recaudatorio del Estado, se encuentran contenidos en estos preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un acto formal y materialmente legislativo.

Tangencialmente podemos advertir que este criterio también nos lleva a concluir que la regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce sí transgrede el derecho convencional de propiedad, ya que define elementos que inciden directamente en el cálculo del impuesto como son la forma cómo se va a definir el monto del límite a las deducciones y los conceptos que se deben tomar en cuenta para calcular el monto de los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.

Esto es, obviando que la norma transgrede el principio de reserva de ley, también transgrede el derecho convencional de propiedad, al consistir en una regla administrativa,

de inferior jerarquía a la ley, que establece elementos esenciales para la intervención pública en la propiedad privada.

Siguiendo con nuestro análisis principal y en relación con el **inciso b)** relativo a que el artículo 28, fracción XXX, debe obedecer a razones de utilidad pública o interés social; debemos distinguir entre los objetivos generales y los objetivos específicos de esta norma.

En términos generales, toda norma impositiva tiene como fin la recaudación para la manutención de las instituciones públicas. Este propósito ha sido reconocido como válido y justo desde perspectivas políticas⁶⁰, económicas⁶¹ y filosóficas⁶². La ciencia jurídica no es la excepción y reconoce la naturaleza de la contribución como medio necesario para la manutención del Estado⁶³. En ese sentido, las contribuciones siempre van a tener como propósito el interés más público de todos, la manutención del Estado.

Sin embargo, esta característica no es suficiente para tener por cumplidas las condiciones señaladas en el artículo 21 convencional. Es necesario que exista una conexión más precisa e inmediata entre la contribución y los fines que persigue, para calificar si la intervención en el patrimonio de la persona es acorde al derecho humano de propiedad. Por ello es que se debe hacer un escrutinio de los **objetivos específicos de la norma en estudio**.

En el sistema europeo, este escrutinio se realiza bajo el denominado test de proporcionalidad, que guarda muchas similitudes con el test de razonabilidad de la SCJN, y que dicta que debe existir un nexo apropiado entre la medida adoptada por el Estado y

⁶⁰ Al respecto véase WIDERQUIST, Karl. “Lockean Theories of Property: Justifications for Unilateral Appropriation”. *Public Reason*. Georgetown University. No. 2 (1). Páginas 3 a 26.

⁶¹ Al respecto véase MUSGRAVE, Richard and MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill. 5th. Edición. 1989. New York. P. 219.

⁶² Al respecto véase TODD MEREDITH, Christopher. “The Ethical Basis for Taxation in the Thought of Thomas Aquinas” en *Journal of Markets and Morality*. Volumen 11, Número 1 (Primavera de 2008), páginas 41-43.

⁶³ Artículo 31, fracción IV de la CPEM. Al respecto véase ORTEGA CARREON, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Porrúa. México. 212. Página 17.

el bien jurídico afectado ⁶⁴. Similares consideraciones existen en el sistema interamericano, en el que se señala que la intervención en la propiedad privada, como en cualquier otro derecho debe ser proporcional⁶⁵; esto es, la restricción a los derechos consagrados en la convención debe ser proporcional al interés de la justicia y ajustarse estrechamente al logro de ese objetivo, interfiriendo en la menor medida posible en el efectivo ejercicio de un derecho⁶⁶.

Como nos señala el Doctor Alvarado Esquivel, este examen de proporcionalidad se compone de 3 elementos:

- a) **congruencia o idoneidad**, la limitación de derechos ha de ser congruente o idónea con la finalidad que se persigue;
- b) **necesidad**, esa limitación ha de ser necesariamente la opción menos gravosa en la consecución de la finalidad:
- c) **proporcionalidad en sentido estricto**, la relación entre la finalidad y los medios para conseguirla ha de ser proporcionada⁶⁷.

Sobre la base de estos tres elementos, se procede a analizar la proporcionalidad de la norma, los fines que persigue y la afectación a la propiedad privada que produce. Las razones por las que se interviene en la propiedad privada deben ser adecuadas y sus mecanismos idóneos⁶⁸.

⁶⁴ Al respecto véase la sentencia *Sporrong and Lönnroth v. Suecia* de 23 de septiembre de 1982. Serie A No. 52. CEDH.

⁶⁵ No debemos confundir este test de proporcionalidad con el test de proporcionalidad tributaria. El primero se refiere a que los medios de actuación del estado deben ser proporcionales a sus fines; el segundo, a que la carga impositiva debe ser acorde a la capacidad contributiva. Para efectos del derecho de propiedad, los tribunales internacionales de Derechos humanos, aplican el primero de estos tests. Al respecto véase ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. “El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho tributario” en HALLIVIS PELAYO *et al.* (Coords.) *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*. Op. Cit. Páginas 61 a 64.

⁶⁶ Al respecto véase el caso *Herrera Ulloa vs. Costa Rica*. Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C. No. 107.

⁶⁷ Idem. Página 64. También se puede consultar el capítulo V. Los subprincipios de la proporcionalidad en la obra SANCHEZ GIL, Rubén. *El Principio de Proporcionalidad*. UNAM. México. 2007. Páginas 36 a 50.

⁶⁸ Al respecto véase el caso *Air Canada v. Reino Unido*. Decisión del 26 de abril de 1995. CEDH. Párrafo 36.

En el caso concreto, el legislador expone los fines específicos que persigue la limitación de las deducciones de gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador: a) cubrir la disminución en la recaudación por la desaparición del IETU y el IDE; b) cumplir con el principio de simetría fiscal, y c) combatir la elusión fiscal y el abuso en el ejercicio de la limitación. **Estas medidas no son suficientes para incentivar una intervención en la propiedad privada.**

La primera, consistente en **la necesidad de incrementar la recaudación** está más cerca al propósito general de las leyes tributarias que a un propósito específico de la norma. Además, al haber otras opciones menos gravosas para incrementar la recaudación, como las ya descritas por la OCDE, esta medida no es necesaria. Por todo ello, no es suficiente para justificar esta intervención en la propiedad.

La segunda, consistente en el propósito de **lograr simetría fiscal**, tampoco tiene el suficiente grado de proporcionalidad, ya que es un principio del régimen interno del Estado, que no puede estar por encima del derecho convencional de propiedad. Aunado a lo anterior, se advierte que la simetría fiscal solamente se lograría si se prohibiera la totalidad del gasto que a su vez es ingreso exento del trabajador; no obstante, el legislador optó por un esquema en el que aún en el mejor de los casos, el 47% del ingreso exento del trabajador tampoco es gravado para el patrón. De esta circunstancia se advierte que la medida ni siquiera es adecuada para conseguir el propósito para el que supuestamente fue creada, con lo que denota un grado importante de incongruencia en su integración. Así, este propósito tampoco resulta suficiente para demostrar la convencionalidad de la norma.

Finalmente, el tercer propósito, consistente en **evitar la elusión fiscal**, tampoco hace que esta intervención en la propiedad privada sea proporcional. Si bien es cierto, hasta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido que el combate a la evasión y a la elusión fiscal es un asunto de interés público que justifica la intervención

en la propiedad privada⁶⁹, la medida legislativa que se analiza en el caso concreto no es proporcional.

Esto se debe a que el legislador decidió combatir la práctica elusiva a través de la emisión de una regla general, esto es, dirigida a todo el universo de contribuyentes del título II de la LISR; con lo que priva a todos los contribuyentes de este título de la posibilidad de deducir en su totalidad, un gasto estructural. De la lectura de la exposición de motivos de la norma no se advierten datos duros que comprueben la existencia de la elusión fiscal y el deterioro que esta práctica genera en las arcas públicas. No se advierten elementos que acrediten fehacientemente la existencia de un abuso generalizado del derecho a la deducción de los gastos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador.

Bajo estas circunstancias, la medida carece de **proporcionalidad en el sentido estricto**, así como de **necesidad**; pues se establece una regla que afecta a todos los gobernados para atacar las malas prácticas de unos contribuyentes, privando desproporcionalmente de su propiedad a muchos, la mayoría, que no se encuentran en los supuestos que la norma pretende combatir. En todo caso, resultaría más adecuado para este propósito dotar a la autoridad hacendaria de facultades y recursos suficientes para identificar a los contribuyentes que abusan del derecho y que incurren en estas malas prácticas, en lugar de afectar los derechos de la mayoría que si cumplen con sus obligaciones ciudadanas.

Resumiendo, en el caso concreto, el artículo 28, fracción XXX, de la LISR y los propósitos que le dan origen, no cumplen con el principio de proporcionalidad pues no guardan la proporción debida entre esos propósitos y la afectación que genera a los derechos de propiedad de todos lo contribuyentes. Por ello, se concluye que ese precepto **no cumple con las condiciones que exige el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos, por lo que debe ser inaplicado.**

⁶⁹ Al respecto véase el caso Hentrich v. Francia. Decisión del 22 de septiembre de 1994. CEDH.

Para culminar este apartado, es importante resaltar la evidente similitud entre el análisis bajo el principio de proporcionalidad tributaria y la defensa del derecho convencional de propiedad. Sin embargo, existe una diferencia crucial que quizás haga más importante a esta última.

Al día de hoy, ningún tribunal internacional de derechos humanos ha reconocido proporcionalidad como un derecho humano⁷⁰. Por ello, los argumentos relativos a la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX en comento, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria no tendrían cabida en el ámbito de competencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, privando al ciudadano de esta instancia imparcial. En cambio, estructurar estos argumentos a través de la protección del derecho de propiedad, permite acudir a las instancias internacionales a defender el patrimonio del gobernado sin menoscabo de la defensa que se pueda hacer ante los tribunales nacionales, que también están obligados a realizar análisis de convencionalidad⁷¹.

Más aún, la defensa del contribuyente a través del derecho humano de propiedad, permite el uso de los parámetros que al respecto ha establecido la vasta jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁷². Esto y la imparcialidad de un tribunal internacional, pueden ser los factores decisivos para lograr la efectiva protección de los derechos de los gobernados ante el poder del fisco nacional⁷³.

⁷⁰ Algunos autores incluso cuestionan que las garantías tributarias sean derechos humanos. Al respecto véase GUTIÉRREZ ORTIZ MENA, Alfredo “Las garantías tributarias como derechos humanos” en RUIZ JIMENEZ, César Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el mundo. Op. Cit. Página 156 en adelante*. También véase SANTOS FLORES Israel. “Derechos Humanos de los Contribuyentes” en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo *et all. Diccionario de Derecho Procesal Constitucional*. Tomo I. CJF, IJ, UNAM. México 2014. Página 559.

⁷¹ Al respecto véase la jurisprudencia 1a./J. 38/2015. Semanario Judicial de la Federación. Tomo I. Mayo de 2015. Página 186.

⁷² Al respecto véase GRGIC, Aida *et all. The Right to Property under the European Convention of Human Rights*. No. 10. Consejo de Europa. 2007. BAKER, Philip. “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation* n° 8, 2000; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial* Ed. Aranzadi, Madrid, 2002.

⁷³ México se adhirió a la Convención Americana de Derechos Humanos el 24 de marzo de 1981, aceptando en términos de su artículo 73 la jurisdicción contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la aplicación de su jurisprudencia obligatoria. Al respecto véase MAC FARLAND GONZALEZ, Manuel Gerardo. “La recepción de la Jurisprudencia internacional de DDHH por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa” en *Perspectivas actuales de la Justicia Fiscal y Administrativa en Iberoamérica. Op. Cit. Página 201 en adelante*.

IV. Conclusiones

A lo largo de este trabajo se abordó el análisis de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR, a la luz de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, tomando como punto de partida las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN en las cinco resoluciones que dieron origen a la jurisprudencia por reiteración 181/2016.

A diferencia de lo sostenido por la SCJN, **este trabajo concluye que el precepto de mérito sí transgrede el principio de proporcionalidad tributaria**⁷⁴ al obligar a los contribuyentes a calcular el impuesto sobre una base gravable que no refleja su capacidad contributiva, sin que existan causas o fines extrafiscales que justifiquen la medida.

Asimismo, se hizo un estudio de constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria, el cual fue omitido por la SCJN en sus sentencias. Sobre el particular **este trabajo concluye que el precepto de mérito no transgrede el principio de equidad tributaria**⁷⁵, pues no se encontró que estableciera algún trato inequitativo entre personas en la misma situación jurídica.

Este trabajo también realizó un análisis respecto del principio de legalidad tributaria. Sobre el particular, **se concluye que el precepto de mérito no transgrede el principio de equidad tributaria**. También se analizó la regla miscelánea I.3.3.1.16. de la Resolución Miscelánea 2014 a la luz de este principio. Sobre este punto se concluye que **esta regla administrativa sí transgrede los principios de reserva de ley y legalidad tributaria**⁷⁶. Esto es así porque la norma de mérito establece elementos adicionales a los contemplados en la ley para calcular el total de gastos que integran la deducción limitada y además modifica el mecanismo para definir cual es la tasa a aplicar a ese límite.

⁷⁴ Apartado II.1.B.

⁷⁵ Apartado II.2.B.

⁷⁶ Apartado II.3.B.

En el apartado **III**, se presenta **una propuesta de análisis de convencionalidad de la norma**; la cual tiene como fundamento la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia de los Tribunales Europeo e Interamericano de Derechos Humanos. Esta propuesta es un ensayo de cómo exponer un argumento de proporcionalidad tributaria a la luz del derecho humano de propiedad, así como una muestra de las posibilidades que existen para perfeccionar nuestro sistema fiscal a la luz de los cada vez más importantes derechos del ser humano.

A manera de reflexión final, se advierte que las sentencias analizadas en este trabajo reflejan una reticencia de los tribunales nacionales, a reconocer la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la LISR, quizás debido al propósito gubernamental de proteger la recaudación.

Por ello, es clara la necesidad de que los gobernados conozcan los derechos y las instituciones que los protegen. Los derechos humanos pueden ser el camino para lograr la efectiva protección de los contribuyentes, incluso en temas que a primera vista pudieran parecer ajenos a los derechos fundamentales⁷⁷.

Es necesario invocar conceptos más allá de los tradicionales principios tributarios en la defensa de los derechos del contribuyente. Es importante explorar la defensa de esos derechos ante las imparciales instancias internacionales. Es nuestro deber hacer uso de todos esos recursos para lograr la configuración de un sistema tributario justo. Es momento de reconocer que incluso la potestad tributaria se encuentra sometida a los derechos fundamentales del ser humano y que éstos están más vigentes que nunca.

⁷⁷ Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la defensa del derecho al agua a través del control de convencionalidad de las normas que permiten la suspensión del servicio ante la falta de pago. Al respecto véase ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. “Casos prácticos en materia fiscal del control de convencionalidad *ex officio* en el derecho humano al agua” en GARCIA VILLEGAS, Paula. *El control de convencionalidad y las cortes nacionales*. Porrúa. México. 2014. Páginas 269 en adelante.

V. Bibliografía

Libros y revistas

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. “El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho tributario” en HALLIVIS PELAYO *et all.* (Coords.) *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*. Novum. México. 2014.
- _____. “Casos prácticos en materia fiscal del control de convencionalidad *ex officio* en el derecho humano al agua” en GARCIA VILLEGAS, Paula. *El control de convencionalidad y las cortes nacionales*. Porrúa. México. 2014.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis. México. Vigésima segunda edición. 2014.
- BAKER, Philip. “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation* n° 8, 2000
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II. Impuestos federales y locales*. IURE Editores. México. 2002.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Porrúa. México. 2007. PIGOU, Arthur C. *A Study in Public Finance*. London. 1949.
- GRGIC, Aida et all. *The Right to Property under the European Convention of Human Rights*. No. 10. Consejo de Europa. 2007.
- GUTIÉRREZ ORTIZ MENA, Alfredo “Las garantías tributarias como derechos humanos” en RUIZ JIMENEZ, César Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el mundo*. Tirant Le Blanch. México. 2015.
- HÉRNANDEZ SALCEDO, Ricardo. “Reforma Constitucional en materia de Amparo”. INDETEC. 2012.
- KATZ, Milton. “La Constitución y los derechos privados de propiedad”. *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Enero de 2001.

- MAC FARLAND GONZALEZ, Manuel Gerardo. “La recepción de la Jurisprudencia internacional de DDHH por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa” en *Perspectivas actuales de la Justicia Fiscal y Administrativa en Iberoamérica*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2016.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial* Ed. Aranzadi, Madrid, 2002.
- MUSGRAVE, Richard and MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill. 5a. Edición. 1989. New York.
- ORTEGA CARREON, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Porrúa. México. 212. Página 17.
- PARDO REBOLLEDO, Jorge Mario. “El Derecho a la Propiedad. Su aplicación en materia Tributaria” en *Perspectivas actuales de la Justicia Fiscal y Administrativa en Iberoamérica*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2016.
- RUIZ JIMENEZ, César Alejandro “Derecho de Propiedad y Tributación Justa” en RUIZ JIMENEZ, César Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el mundo*. Tirant lo Blanch. México. 2015.
- SANCHEZ GIL, Rubén. *El Principio de Proporcionalidad*. UNAM. México. 2007
- SANTOS FLORES Israel. “Derechos Humanos de los Contribuyentes” en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo *et all. Diccionario de Derecho Procesal Constitucional*. Tomo I. CJF, IIJ, UNAM. México 2014.
- SILVA GARCIA, Fernando. *Jurisprudencia Interamericana sobre Derechos Humanos. Criterios Esenciales*. Tirant lo Blanch. México. 2016.
- SIMMONS, Henry C. *Personal Income Taxation*. Chicago. 1938.
- TODD MEREDITH, Christopher. “The Ethical Basis for Taxation in the Thought of Thomas Aquinas” en *Journal of Markets and Morality*. Volúmen 11, Número 1 (Primavera de 2008).
- TORRUCO SALCEDO, Sitali. “Principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana” en HALLIVIS PELAYO *et all. (Coords.) Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*. Novum. México. 2014.

WIDERQUIST, Karl. “Lockean Theories of Property: Justifications for Unilateral Appropriation”. *Public Reason*. Georgetown University. No. 2 (1).

Jurisprudencia

P./J. 52/96. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Octubre de 1996, página 101.

P./J. 42/97. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 36.

P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XI, Marzo de 2000, página 35.

P./J 10/2003. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144.

P./J. 106/2006. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5.

P./J. 128/2006. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 7.

1a./J. 81/2002. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 61.

1a./J. 97/2006. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 231.

1a./J. 103/2009. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXX, Diciembre de 2009, Página 108.

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

1a./J. 38/2015. Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Mayo de 2015, página 186.

1a./J. 45/2015. Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Junio de 2015, página 533.

1a./J. 47/2016. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo I, Septiembre de 2016, página 439.

2a./J. 39/97. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Septiembre de 1997, página 371.

2a./J. 111/2000. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XII, Diciembre de 2000, página 392.

2a./J. 88/2003. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVIII, Octubre de 2003, página 43.

2a./J. 71/2006. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Junio de 2006, página 215.

2a./J. 31/2007. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 334.

2a./J. 109/2009. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXX, Agosto de 2009, página 77.

Tesis Aisladas

P. XLII/2006. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15.

P. XXXV/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010, página 243.

P. LXXXVII/2010. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, página 67.

P. VI/2013. Semanario Judicial de la Federación, Diciembre de 2013, Tomo I, página 135.

2a. LXXII/2017 (10a.). Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Junio de 2017, página 1433.

1a. LXXXVIII. Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Octubre de 2001, página 360.

Leyes

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Convención Americana de Derechos Humanos

Convención Europea de Derechos Humanos

Ley de Amparo

Ley del Impuesto sobre la Renta
Ley Federal del Trabajo

Páginas de internet

Estudio Económicos de la OCDE, México. <http://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>. Última fecha de consulta: 18 de septiembre de 2017.

OECD Revenue Statistics 2016. <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-mexico.pdf>. Última fecha de consulta: 18 de septiembre de 2017.

Otros

Amparo en Revisión 32/2012, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, 4 de abril de 2013.

Amparo en Revisión 1012/2014, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 21 de septiembre de 2016.

Amparo en Revisión 684/2014, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 26 de octubre de 2016.

Amparo en Revisión 766/2014, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 26 de octubre de 2016.

Amparo en Revisión 925/2014, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 26 de octubre de 2016.

Amparo en Revisión 112/2015, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 26 de octubre de 2016.

Contradicción de tesis 41/2005, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, 8 de junio de 2006.

Sentencia Herrera Ulloa vs. Costa Rica. Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C. No. 107. CIDH.

Sentencia Air Canada v. Reino Unido. Decisión del 26 de abril de 1995. CEDH.

Sentencia Hentrich v. Francia. Decisión del 22 de septiembre de 1994. CEDH.

Sentencia Sporrang and Lönnroth v. Suecia. Decisión del 23 de septiembre de 1982. CEDH.