



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE
SAN NICOLÁS DE HIDALGO**



FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 31
FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN:
¿SON DERECHOS HUMANOS?

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
MAESTRO EN FISCAL

SUSTENTA
J.JESÚS MORALES SERAFIN

DIRECTOR DE TESIS
DR. JORGE ÁLVAREZ BANDERAS

Morelia, Michoacán, enero de 2015.



ÍNDICE

Resumen.....	4
Abstract.....	5
Introducción.....	6
Antecedentes de la investigación.....	7
1 CAPÍTULO I. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	12
1.1 Planteamiento del problema.....	12
1.2 Pregunta de investigación.....	14
1.2.1 Preguntas específicas.....	14
1.3 Objetivo general.....	14
1.3.1 Objetivos específicos.....	14
1.4 Justificación del tema.....	15
1.5 Matris de congruencia metodológica.....	16
2 CAPÍTULO II. EL MARCO TEÓRICO.....	18
2.1 Los derechos humanos de los contribuyentes.....	18
2.2 Evolución histórica:.....	18
2.2.1 Evolución de los derechos humanos de los contribuyentes.....	25
2.2.2 El principio de universalidad.....	26
2.2.3 El principio de interdependencia.....	28
2.2.4 El principio de indivisibilidad.....	29
2.2.5 El principio de progresividad.....	31
2.3 La tributación en México desde su conformación como Estado.....	34
2.3.1 Antecedentes históricos.....	35
2.3.2 La reforma constitucional de junio de 2011.....	40
2.3.3 Las garantías individuales hasta junio de 2011.....	42
2.4 La interpretación Jurisprudencial.....	43
2.4.1 a) Principio de legalidad:.....	44
2.4.2 b) Principio de proporcionalidad y equidad:.....	46
2.4.3 c) Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad como garantías individuales:.....	48
3 CAPÍTULO III. CASO PRÁCTICO.....	51



3.1	Sentencia de amparo indirecto contra leyes.....	51
3.1.1	La legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos de los contribuyentes.	88
4	CONCLUSIONES Y PROPUESTAS:.....	116
5	Apéndice.	118
6	Bibliografía	124



Agradecimientos.

A Dios, por permitirme llevar a buen término, los estudios de maestría en fiscal.

A mi padre: Emigdio Morales Rosales⁺, cuyo único fin y meta fue mi educación como profesionista. Que desde donde se encuentra, seguro estoy que contaré con su bendición.

A mi hermana: Licenciada María Leonor Morales Serafin, por su ejemplo y a apoyo incondicional.

Al Dr. José Luis Abrego Aranda, también por su amistad y paciencia.

En especial, a mi asesor de tesis, el Dr. Jorge Álvarez Banderas, que me brindó su apoyo, paciencia y sugerencias, con responsabilidad oportuna para la elaboración de esta investigación.

Gracias a todos mis amigos, profesores y compañeros de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.



RESUMEN.

Los principios constitucionales de la tributación establecidos en los Estados Unidos Mexicanos, han tenido una evolución atendiendo a cada una de las etapas históricas de la nación, hoy a la luz de la reforma constitucional del 6, sobre el juicio de amparo y la del 10 de junio de 2011, permite considerarlos como Derechos Humanos.

Si bien es cierto, este artículo 31 fracción IV constitucional se encuentra fuera de los primeros 29 artículos que contemplaban garantías individuales, hoy derechos humanos y sus garantías, no menos cierto es, que el máximo órgano jurisdiccional del país, decretó a mediados de los años 80's en jurisprudencia firme, que dichos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria al lesionarse, se trasgreden garantías individuales, hoy derechos humanos.

Así lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la nación que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derechos de todos contribuyentes, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

El Congreso de la Unión legisló recientemente, un paquete de reformas fiscales a diversos ordenamientos federales (Legislatura., 2013.), el proceso legislativo derivó no en el establecimiento de nuevas contribuciones, pero sí en la ampliación de conceptos que anteriormente no se encontraban gravados en materia del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; si el legislador federal no acató en su quehacer reformador los principios constitucionales de la tributación establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los sujetos afectados, mediante la institución jurídica del amparo, podrán solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión por una evidente violación a sus derechos humanos.

Palabras clave.

Legalidad, proporcionalidad, equidad tributaria, derechos humanos.



ABSTRACT.

The constitutional principles of taxation imposed in the United States of Mexico, have evolved in response to each of the historical stages of the nation today in the light of the constitutional reform of 6 on the amparo and 10 June 2011, lets consider them as human rights.

While it is true that Article 31 paragraph IV Constitution is outside the top 29 articles that watched individual guarantees, today human rights and guarantees, no less certain is that the maximum court of the country, decreed mid 80's law firm, that the principles of legality, proportionality and the injured tax equity, individual rights are transgressed, human rights today. This has been affirmed the Plenum of the Supreme Court of the nation that, although Article 31 of the Constitution, which establishes the requirements of proportionality and equality and rights for all taxpayers, is not in the chapter on individual rights the lesion of the right itself is a violation of securities where the taxes decreed the Legislature are notoriously exorbitant and ruinous.

The Congress recently legislated, a package of tax reforms to various federal systems (Legislature., 2013.), The legislative process resulted in the establishment of no new taxes, but in expanding concepts that previously were not taxed in the field of Income Tax, Value Added Tax and Special Tax on Production and Services; if the federal legislature did not comply in its endeavor reformer constitutional principles of taxation set out in section IV of article 31 of the Constitution, individuals affected by the legal institution of amparo may request protection and protection of Justice of the Union an obvious violation of their human rights.

Keyword.

Legality, proportionality, tax equity, human rights.



INTRODUCCIÓN.

Sin lugar a dudas, estamos ante un profundo cambio constitucional que implicará una transformación a la forma de interpretar los derechos humanos de los contribuyentes en México, toda vez que a partir de junio de 2011 todas las autoridades, incluyendo las fiscales, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar estos derechos sin olvidar que ahora, aunque siempre así ha sido, que el centro de la acción estatal es el respeto del principio *pro persona*, sin privilegiar el sagrado derecho público de contribuir para sufragar los gastos públicos cuando la Constitución así no lo establezca, por lo que, en un futuro no muy lejano cobrará un aspecto no solamente relevante sino importante la ponderación de derechos fundamentales de los contribuyentes frente a los que pertenezca al fisco. (Delgadillo Gutiérrez, 2013.)

Así, podemos señalar, tomando prestada la frase de Giovanni Sartori, (Sartori, 2003.) que estamos en presencia de una nueva *ingeniería constitucional* en los albores del siglo XXI en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que ésta empezará desde el entender el cambio, despojándonos de todas aquellas visiones nacionalistas y ver que la globalización ha llegado también al campo jurídico, pasando rápidamente al conocimiento y aprendizaje del tema de los derechos fundamentales y de los criterios que los tribunales internacionales han expuesto para hacerlos valer en las causas fiscales que se nos presenten, ya que nuestras autoridades y tribunales estarán obligadas a tomarlos en cuenta. Muestra de ello es la vasta jurisprudencia que se ha venido generando, a propósito de los derechos humanos y en concreto para los contribuyentes en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Por tanto, lo que aquí expondré no agota el tema de los *Derechos Fundamentales del contribuyente en México* sino con él y otros más que deberá seguir se iniciará el vasto y novedoso análisis de este tema, incluso que puede ser analizado desde muchas ópticas y aristas; por ello, queda mucho por hacer, esperando que se puedan transmitir algunas ideas sobre el particular y se piense que el futuro en este tópico está en nuestro presente. (Vela Peón, 2011.)



ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.

En México, el primer reconocimiento de los derechos de los pagadores de impuestos se da en el “Bando de Hidalgo”, promulgado en Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció:

“Desde el feliz momento en que la valerosa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo, que por espacio de cerca de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna, mas como en las críticas circunstancias del día no se pueden dictar las providencias adecuadas a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la guerra, se atiende por ahora a poner el remedio en lo más urgente para las declaraciones siguientes:

(...)

2° Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija.”

La “Declaración de los Sentimientos de la Nación” rubricada por José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813, postuló:

“Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, ú otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el Estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el peso de la Guerra y honorarios de empleados”

Panorama internacional, se tutelan por vez primera los derechos fundamentales de los contribuyentes en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, al establecerse en su artículo 13, que:



“...para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”

Trascendencia de la Declaración de los Derechos del hombre (1789). Incorpora el principio de generalidad al postular la obligación de todos los integrantes de la sociedad a pagar impuestos. Consagra el derecho de comprobar la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración, contemplándose a la par el derecho de la sociedad de pedir cuentas de la gestión de todo agente público.

Constituciones mexicanas:

1857: El artículo 30, fracción II, estableció como obligación de todo mexicano la de *"Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que reside..."*

1917: La obligación de contribuir se establece de manera condicionada, pues debe destinarse al gasto público, estar establecida en ley y ser proporcional y equitativa.

La Declaración Universal de los derechos humanos, aprobada por la ONU en 1948, establece derechos que si bien no son exclusivos de los contribuyentes les son propios como personas:

Derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona,

Derecho a la igualdad ante la Ley,

Derecho a la tutela jurisdiccional,

Derecho de audiencia,

Derecho y tutela de la propiedad individual y colectiva, y

Derecho al mínimo vital.



Convención americana de los derechos humanos (pacto de san José 1978) Consagra expresamente como derechos fundamentales de los contribuyentes:

Ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal;

Tutela jurisdiccional en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria;

El principio del juez natural (independiente, imparcial y previamente establecido);

La indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial.

En la actualidad en México 2005: se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que hace énfasis en los de carácter procedimental, tales como: ser informado de sus derechos al inicio de cualquier actuación de las autoridades. Si se trata de fiscalización, sobre el derecho a corregirse y la indicación del medio de defensa procedente; ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos, y que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que le resulte menos onerosa al contribuyente.

Para el maestro Antonio Alberto Vela Pavón, durante la historia jurisprudencial mexicana se discutió por más de medio siglo si el contribuyente tenía el derecho de discutir en los tribunales la proporcionalidad y equidad de los tributos establecidos por los gobiernos federal, estatal o municipal, según fuere el caso, para defender su patrimonio ante la confiscatoriedad del impuesto o las arbitrariedades de la autoridad; ante la insistencia de los paga impuestos y de valientes jueces se abrió ese dique puesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y así los tribunales empezaron a realizar un examen constitucional de los impuestos, desarrollando una rica y abundante doctrina jurídica al respecto para llegar al evolucionado concepto del mínimo vital.

Por lo que se refiere a otros derechos del contribuyente, como son el principio de legalidad tributaria, retroactividad y audiencia previa, entre otros, también se ha llevado a cabo por los órganos del Poder Judicial Federal este análisis constitucional. Es así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha avanzado en



materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; para algunos puede significar un gran avance, en cambio, para otros, pasos lentos en esta materia que no avanza al ritmo que se vive el mundo globalizado.

Para la Doctora Gabriela Ríos Granados Al hablar de los derechos humanos de los contribuyentes nos referimos a los derivados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, y a la luz de la doctrina más calificada son capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Y como lo hemos hecho saber en otros trabajos, la doctrina jurisprudencial mexicana ha recogido en reiterados criterios estos principios materiales de justicia tributaria, sin que hubiera tenido que haber una reforma constitucional para incorporarlos en nuestro sistema tributario.

Sin embargo, es menester indicar que existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales tocan a todos particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa, el derecho al debido proceso, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros.

Es así que en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la Constitución federal, que señala: “Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia”. De tal suerte que esta norma será la piedra de toque de algunos derechos humanos que no han podido ser justiciables, como es el caso de los derechos económicos y sociales, engarzándolos con el referido al destino del gasto público.

De ahí que los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana no deben limitarse únicamente a los 29 artículos de la Constitución en su parte dogmática y quedarse ahí de manera estática, sino ajustarse a sus principio que los rigen, la universalidad, interdependencia, indivisibilidad, progresividad y el principio pro persona buscando la mayor



protección de la dignidad humana. En este sentido también hay que reconocer la basta jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al reconocer como derechos humanos del contribuyente los contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución.



1 CAPÍTULO I. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

Análisis de causas y efectos:

Trascendencia del problema

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Hace poco más de tres años, el 10 de junio de 2011, en el Diario Oficial de la Federación (DOF) se publicó la modificación a la denominación del Capítulo I, del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como: “De los Derechos Humanos y sus Garantías” (Cruz de Quiñones, 2012)

En dichos tres años, del reconocimiento de los derechos humanos por parte de nuestra Constitución reformada, la mayor dificultad ha sido por parte de quienes aplican el derecho y sobre todo en la impartición de justicia fiscal. Hay quienes se inclinan sólo por reconocer derechos humanos y sus garantías en los primeros veinte nueve artículos, de la parte dogmática en la Constitución, dejando de lado y por tanto, sin tomar en cuenta las reiteradas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de La Nación, en su doctrina jurisprudencial mexicana sobre derechos humanos del contribuyente que se derivan del artículo 31 fracción IV, sin la necesidad de una nueva reforma para incorporarlos a nuestro sistema tributario.

Es menester considerar, que si bien varios de los derechos fundamentales consagrados en la Ley Suprema, contemplan de tiempo atrás los derechos humanos y particularmente las garantías, que respecto de estos tenemos todos los contribuyentes en torno a las imposiciones fiscales y frente a las nuevas reformas también fiscales por parte de los legisladores, como la actuación de las autoridades, considero que en el ámbito tributario, a fuerza de incrementar los recursos para hacer frente al presupuesto gubernamental, como primicia casi única de la avaricia de recursos económicos de las administraciones tanto federal



como local, han de cierto modo limitado o de menos pretendido reducir la aplicación de esos derechos humanos del contribuyente en el aspecto impositivo, con interpretaciones de justificación económica disfrazadas con artilugios, de una juridicidad apartando lo jurídico en las decisiones judiciales lo cual es una paradoja, porque las interpretaciones de un juez, que prescinden de lo legal, dejan de serlo y ponen en peligro su propia existencia, sustentada en una artificial desavenencia entre lo necesariamente social frente a lo exclusivamente particular, por ende, resultando en el predominio del aspecto impositivo a toda costa, en aras de la pretendida subsistencia del gobierno, que no necesariamente del país.

Además, que tanto en su interpretación, como en la aplicación de las leyes fiscales, en el modo de impartir la justicia por parte de los jueces y algunos magistrados, todavía hay quienes se aferran a esquemas tradicionales carentes de conocimiento, reflexión y fundamentación pero eso sí, asegurando que se promueven, respetan, protegen y garantizan los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado debe prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley. Si resulta primordial la aplicación de los tratados por parte de las autoridades en general, como normas del derecho interno, todavía lo es más que esto se lleva a cabo por los jueces ordinarios y, aún más, que aquellos que realicen labores de control lleven esto a cabo.

De la misma forma, que para los operadores jurídicos, esta investigación es dirigida a los abogados y contadores públicos. En el conocimiento y reflexión de los conceptos del respeto de derechos humanos de los contribuyentes ya sea para hacerlos valer ante los tribunales de justicia fiscal o en la administración de los funcionarios públicos.

En este sentido la reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene múltiples consecuencias en varios niveles. Los derechos y sus obligaciones no están sólo dirigidos a los jueces, magistrados o ministros del Poder Judicial, sino a todos los integrantes del poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial a nivel federal, local y municipal. Éste es un hecho muy claro desde el derecho internacional de los derechos humanos, que incluye la generación de responsabilidad de derechos humanos, incluso en los Estados federales, por actos realizados por cualquier autoridad a nivel local, federal y municipal.



1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN.

¿Es reconocido el artículo 31 Fracción IV de la Constitución mexicana, los cuales pertenecen a los derechos humanos?

1.2.1 Preguntas específicas.

Para desarrollar el presente trabajo de investigación se plantearon las siguientes interrogantes:

- 1.- ¿Qué son los derechos humanos del contribuyente?
- 2.- ¿Cuáles son los principios que rigen los derechos humanos?
- 3.- ¿En qué consiste el derecho de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias?
- 4.- ¿Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias son garantías individuales?

1.3 OBJETIVO GENERAL.

-Investigar si en la Constitución Mexicana: la legalidad, la proporcionalidad y la equidad tributaria del artículo 31, fracción IV deben ser reconocidos como derechos humanos.

1.3.1 Objetivos específicos.

- Estudiar que son derechos humanos de los contribuyentes.
- Investigar qué implicaciones tienen los principios de derechos humanos en los contribuyentes.
- Estudiar si la legalidad, la proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos.
- Plantear qué beneficios traerá que la legalidad, la proporcionalidad y al equidad tributaria, sea considerada como derecho humano.



1.4 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.

La disposición establecida en el artículo 1° de la CPEUM es trascendental. La evolución que estamos viviendo no conoce límites, por el contrario al consagrarse un reconocimiento tan amplio de derechos fundamentales, día con día bajo las diversas interpretaciones que se realicen de la Constitución y de los Tratados Internacionales se irá vislumbrando la magnitud de la reforma constitucional. El reto de los Tribunales, especialmente de los Constitucionales y de los observadores de derechos fundamentales, es enorme pues con sus actuaciones, criterios e interpretaciones tendrán que ir dando contenido y forma a la nueva tutela. (Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra., 2011)

Esto es, el artículo 1° de la Constitución reconoce la necesidad de interacción entre los diferentes derechos para alcanzar su máxima protección, así los derechos de los contribuyentes se encuentran integrados dentro del mismo *corpus iuris*, ya que desde el propio texto constitucional se estableció el mandato a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, para promover, respetar, proteger y garantizar los Derechos Humanos.

El inicio de las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (1° de septiembre de 2011), en la entrada en vigor de su Ley orgánica, se da no obstante en un momento trascendental para la evolución del Estado Mexicano, pues resulta contemporánea a su apertura, la reforma constitucional en materia de derechos humanos que mandata la obligación de todos los servidores públicos, federales, estatales o municipales, de los tres Poderes de la Unión, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de las personas, incluidos los reconocidos por los Tratados Internacionales en los que México sea parte y bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, progresividad y de interpretación pro persona, principios que integran y enriquecen los derechos humanos fortaleciendo también concomitantemente a los organismos defensores de los mismos. (Unión, 2014)



De aquí la importancia y necesidad de propiciar la reflexión, abundando en éstos tópicos de los derechos humanos del contribuyente, plasmados en el artículo 31 fracción de nuestra Constitución. Facilitando el acercamiento y la divulgación con la práctica, rompiendo esquemas en nuestras pretensiones, invocando la vasta jurisprudencia en nuestras pretensiones, que garanticen el mayor beneficio y defensa del contribuyente.

1.5 MATRIS DE CONGRUENCIA METODOLÓGICA.

TABLA NÚMERO UNO

CONGRUENCIA DEL PLANTEAMIENTO



TÍTULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN
LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN SON: ¿DERECHOS HUMANOS?	<p>- ¿Es reconocido el artículo 31 Fracción IV de la Constitución mexicana, los cuales pertenecen a los derechos humanos?</p>	<p>- Estudiar que son derechos humanos de los contribuyentes.</p> <p>- Investigar qué implicaciones tienen los principios de derechos humanos en los contribuyentes.</p> <p>- Estudiar si la legalidad, la proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos.</p> <p>- Plantear qué beneficios traerá que la legalidad, la proporcionalidad y al equidad tributaria, sea considerada como derecho humano.</p>	<p>1.- ¿Qué son los derechos humanos del contribuyente?</p> <p>2.- ¿Cuáles con los principios que rigen los derechos humanos?</p> <p>3.- ¿En qué consiste el derecho de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias?</p> <p>4.- ¿Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias son garantías individuales?</p>



2 CAPÍTULO II. EL MARCO TEÓRICO.

2.1 LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

La expresión “derechos humanos” (también citada con frecuencia como DD.HH.) hace referencia a las libertades, reivindicaciones y facultades propias de cada individuo por el sólo hecho de pertenecer a la raza humana. Esto significa que son derechos de carácter inalienable ya que nadie, de ninguna manera, puede quitarle estos derechos a otro sujeto más allá del orden jurídico que esté establecido y de perfil independiente frente a cualquier factor particular: raza, nacionalidad, religión, sexo.

Los derechos humanos también se caracterizan por ser irrevocables: no pueden ser abolidos, intransferibles, un individuo no puede “ceder” sus derechos a otro sujeto e irrenunciables, nadie tiene el permiso para rechazar sus derechos básicos. Aún, cuando se encuentran amparados y contemplados por la mayoría de las legislaciones internacionales, los derechos humanos implican bases morales y éticas que la sociedad considera necesaria respetar para proteger la dignidad de las personas.

En síntesis, el fenómeno de los Derechos Humanos exhibe un núcleo formal de carácter normativo institucional, entre los que se pueden destacar los órganos competentes de las Naciones Unidas, las numerosas Convenciones y los respectivos Órganos de administración y control. A su vez, exhibe un núcleo no formal de Instituciones que juegan el papel de órganos de opinión pública y de reclamo por las eventuales violaciones a estos Derechos.

2.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA:



La construcción de la concepción de los Derechos Humanos es impensable sin el previo paso de reflexiones, construcciones filosóficas, exigencias morales, que comienzan a adquirir sentido en diferentes momentos históricos.

Acontecimientos como la Magna Carta de Juan Sin Tierra (1215) o la Bula de Oro de Andrés II de Hungría (1222), en las que se obtienen del rey ciertas limitaciones al ejercicio de la fuerza por parte del poder político, son antecedentes válidos de los Derechos Humanos.

Documentos que jalonean las guerras de religión en Europa, por ejemplo el Edicto de Nantes (1598) o el Acta de Tolerancia de Maryland (1649), son un buen ejemplo de aquellas primeras manifestaciones en las cuales se usan eventualmente palabras como Libertades, o incluso Derechos.

La estructura básica de las normas que empieza a implantar la tolerancia religiosa es exclusivamente la que limita el ejercicio del poder y establece conductas prohibidas para proteger un bien colectivo, la paz pública.

El resultado de aquellas normas es la creación de un espacio de inmunidad dentro del cual los sujetos pueden, en el sentido de “tener permiso”, profesar sus creencias sin ser obstaculizados. Pero en sentido técnico estricto no es posible aún hablar de derechos.

El núcleo del proceso originario de positivación se produce a finales del Siglo XVIII con los procesos revolucionarios de América del Norte y de Francia. En este sentido, se habla de tres modelos originarios: el inglés, el americano y el francés, en el marco de los cuales se dictan los primeros textos y Declaraciones.

Durante los Siglos XVIII y XIX, se suscitaron una serie de acontecimientos históricos en los que se hacían presentes las ideas de libertad e igualdad de los seres humanos, contribuyendo al proceso de conceptualización de los Derechos Humanos.



Las ideas de Charles Montesquieu (1689-1755) y Juan Jacobo Rousseau (1712-1778) en Francia, son fundamentales. Montesquieu criticó severamente los abusos de la Iglesia y del Estado. Al estudiar las instituciones y costumbres francesas de la época, dio formas precisas a la teoría del gobierno democrático parlamentario con la separación de los tres poderes, legislativo, ejecutivo y judicial, como mecanismo de control recíproco entre los mismos, acabando teóricamente con la concentración del poder en una misma persona y los consecuentes abusos y atropellos que históricamente había producido el irrestricto poder del monarca en contra de sus súbditos.

Por su parte, Juan Jacobo Rousseau, denunció vigorosamente las injusticias y miserias resultantes de la desigualdad social de su época, propugnó la idea de una sociedad basada en la igualdad absoluta, en la cual cada miembro, a la par que se somete a las decisiones del colectivo, es al mismo tiempo parte del pueblo soberano, cuya voluntad general constituye la Ley. (Ferrajoli L. , 2001)

Estas ideas de Rousseau favorecieron a la elaboración del concepto de los Derechos Humanos al plantear la necesidad de la existencia de una igualdad entre los hombres, quienes deben someter su voluntad individual a la voluntad del colectivo, con el objeto de alcanzar el bienestar para todos.

En 1776, la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, consagraba algunos derechos individuales, proclamando lo siguiente: "Sostenemos como verdaderas evidencias que todos los hombres nacen iguales, que están dotados por su Creador de ciertos Derechos inalienables, entre los cuales se encuentra el Derecho a la vida, a la libertad y a la búsqueda de la felicidad." (Jefferson, 4 de julio 1776.)

Pero el desarrollo conceptual de los Derechos Humanos individuales alcanza su mayor riqueza en las ideas liberales de la Revolución Francesa en 1789, (Francesa., 1789.) Con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en donde se expresa el carácter



universal de los Derechos Humanos y su pertenencia al hombre por el mero hecho de ser humano, sin distinciones. Esta Revolución se dio en momentos en que millones de personas eran objeto de opresión generando un cambio progresivo a nivel de toda la humanidad.

Sólo cuando cada individuo decide sobre la naturaleza, alcance y manifestación de sus creencias religiosas, cuando se concibe un bien básico y se protege especialmente ese bien moral mediante la herramienta técnico-normativa de conferir a cada uno de los titulares la facultad de hacerlo, de prohibir a los demás interferir con esa facultad y sus modos de expresarse, y desautorizar a cualquiera que quisiera alterarla, se puede comenzar a decir Derecho en sentido estricto.

Sólo entonces, en la Declaración de Derechos del Buen Pueblo de Virginia, XVI, año 1776, aparece claramente en la historia la formulación típica de un Derecho Humano en los términos actuales: “Todos los hombres tienen igual Derecho al Libre Ejercicio de la Religión de acuerdo con el dictamen de su conciencia”.

A partir de esta proclamación, la lista de formulaciones ha ido creciendo y modificándose. Derechos que habían sido declarados absolutos a finales del Siglo XVIII, como la propiedad *sacre et inviolable*, han sido sometidos a radicales limitaciones en las declaraciones contemporáneas; Derechos que las declaraciones del Siglo XVIII no mencionaban siquiera, como los Derechos Sociales, resultan proclamados con gran ostentación en todas las declaraciones recientes.

Según intelectuales como Nolberto Bobbio, no es difícil prever que en el futuro podrán surgir nuevas exigencias que ahora no logramos siquiera entrever —como el derecho a no llevar armas contra la propia voluntad, o el derecho a respetar la vida de los animales, etc. Aquello que parece fundamental en una época histórica o en una civilización determinada no es fundamental en otras épocas o culturas. (Bobbio, 1965)



Un ejemplo claro de este principio es que fueron necesarias la Primera y, sobre todo, la Segunda Guerra Mundial, para poner en evidencia la insuficiencia de la protección nacional y la necesidad de reaccionar enérgicamente contra la opresión del totalitarismo. Esto pareció fundamental —utilizando los términos de Bobbio— debido a que el totalitarismo había sido llevado hasta sus últimas consecuencias en la Segunda Guerra Mundial, pues en ella la humanidad se vio enfrentada a una guerra en la cual la negación de los Derechos Humanos Fundamentales fue una política oficial.

Por eso los orígenes del Sistema Internacional de Protección de los Derechos Humanos se remontan recién a 1945, con la creación de la ONU, la Carta de las Naciones Unidas y la consiguiente formulación, aprobación y proclamación de la Declaración Universal de Derechos Humanos considerada como "ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse". (ONU o. d., 1946)

Su objetivo no es sólo enumerar los Derechos que cada hombre posee sino, también, se trata del diseño de un modelo o patrón que sirva de inspiración a los pueblos y naciones para la defensa y promoción de los Derechos Humanos a través de la enseñanza y de la educación.

La Declaración Universal fue el primer catálogo internacional de Derechos Humanos de carácter universal que vino a precisar qué se entiende por Derechos Humanos y Libertades Fundamentales a los que hace referencia en abstracto la Carta.

A partir de 1948, la Organización Mundial comienza a definir y desarrollar los Derechos Humanos en diversos instrumentos internacionales (convencionales y no convencionales), entre los que cabe citar por su significación la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados (1951) y la Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial (1966). Pero casi dos décadas tuvieron que transcurrir para que fuesen adoptados instrumentos convencionales de carácter general que dieran concreción jurídica a los principios proclamados en la Declaración Universal. En 1966 fueron adoptados los Pactos Internacionales de Derechos Humanos (Pacto Internacional de Derechos



Económicos y Sociales y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), abiertos a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas.

Ambos Pactos, que entraron en vigor en 1976, dieron precisión jurídica a los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (a los que alude la Carta y precisó la Declaración Universal), y establecieron obligaciones jurídicas respecto de los Estados que deciden vincularse por los mismos.

El lapso entre la Declaración Universal y los Pactos Internacionales (casi veinte años) fue debido, por un lado, al escaso interés de los Estados, puesto que los Estados partes en los tratados de esta naturaleza no asumen obligaciones en su propio beneficio, sino en favor de toda persona bajo su jurisdicción con independencia de su nacionalidad; y por otro lado, el enfrentamiento ideológico: entre los años cuarenta y cincuenta, los Estados occidentales ponían el acento en los Derechos Civiles y Políticos, y los Estados del bloque socialista lo ponían en los Derechos Económicos y Sociales .

A partir de la década de los sesenta, durante la última fase del proceso de elaboración de los Pactos, una tercera concepción de los Derechos Humanos se puso de manifiesto: la de los Derechos Colectivos defendidos por los Estados afro-asiáticos, en su mayoría surgidos del proceso descolonizador.

Con posterioridad, fueron adoptados instrumentos internacionales de distinta naturaleza y con distinto valor jurídico en los que se han definido con detalle algunos de los derechos proclamados y reconocidos en la Carta Internacional de Derechos Humanos (Declaración Universal y Pactos Internacionales). Entre los Instrumentos convencionales cabe citar: Convención sobre todas las formas de discriminación contra la mujer (1979); Convención contra la tortura y otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes (1984); Segundo Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos destinado a abolir la pena de muerte (1989); y Convención sobre Derechos del Niño (1989).



Dos Organizaciones Internacionales creadas pocos años después de las Naciones Unidas consagraron en sus Tratados Fundacionales a los Derechos Humanos como Principios de la Organización: la Organización de los Estados Americanos (1948) y el Consejo de Europa (1949).

La primera, en el mismo momento de su creación, adoptó la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, adelantándose en algunos meses a la Declaración Universal. A partir de 1948, comenzaron a adoptarse diversos instrumentos de Derechos Humanos de carácter sectorial, y el 22 de noviembre de 1969 fue aprobada la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

La Convención Americana que contiene un catálogo de Derechos Civiles y Políticos ha sido completada por un Protocolo Adicional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales. También ha sido completada por un segundo Protocolo Adicional, relativo a la abolición de la pena de muerte.

Recientemente han sido adoptados otros Tratados, entre ellos: Convención Interamericana para la prevención y la sanción de la tortura (1985) y Convención Interamericana sobre la desaparición forzada de personas (1994).

En el Consejo de Europa el paso inicial fue decisivo, pues en una fecha temprana fue adaptado el primer Tratado de Derechos Humanos de carácter general, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, aprobado y abierto a la firma y ratificación por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950. Los Derechos reconocidos en el Convenio son esencialmente Derechos Civiles y Políticos, ya que los Derechos Económicos y Sociales fueron reconocidos en un tratado distinto: la Carta Social Europea de 1961. El catálogo de Derechos reconocidos por el Convenio ha sido ampliado por cuatro Protocolos Adicionales de carácter facultativo.



El Convenio Europeo de Derechos Humanos constituye la piedra angular del Sistema Internacional de Protección de Derechos Humanos en el Consejo de Europa, y ello sin perjuicio de otros Tratados que han sido adoptados con posterioridad, entre ellos: Convenio Europeo sobre el estatuto legal de los trabajadores inmigrantes (1973), Convenio Europeo sobre el estatuto legal de los niños nacidos fuera del matrimonio (1975) y Convenio Europeo para la Prevención de la Tortura (1987).

Por considerar que el desarrollo institucional en Naciones Unidas no era satisfactorio, y en un intento de paliarlo, la Asamblea General instituyó el Alto Comisionado para los Derechos Humanos. La idea, aunque venía de décadas pasadas, tuvo un impulso definitivo en la Conferencia Mundial sobre Derechos Humanos celebrada en Viena del 5 al 14 de junio de 1993, pues la Declaración y Programa de Acción, adoptada en dicha Conferencia, recomendó a la Asamblea General que "estudiase con carácter prioritario la cuestión de la creación de un cargo de Alto Comisionado para los Derechos Humanos".

2.2.1 Evolución de los derechos humanos de los contribuyentes.

A nivel internacional, se tutelan por vez primera los derechos fundamentales de los contribuyentes con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, al establecerse en el artículo 13, que "*para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad*", de esta forma se incorpora el principio de generalidad, es decir, se postula la obligación de todos los integrantes de la sociedad a pagar impuestos. (Valdés Costa, 2011)

Es desde la Constitución Política de la República Mexicana promulgada el 12 de febrero de 1857 que se estableció en el artículo 31, fracción II, como obligación de todo mexicano la de "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida..." y de igual forma como se hace en la Constitución que actualmente nos rige, promulgada el 5 de febrero de 1917, se establece ésta obligación de manera condicionada, a



sólo contribuir al gasto público en la forma proporcional y equitativa dispuesta por las leyes. (Unión, 2014)

En México, por ejemplo, es hasta el 23 de junio de 2005 que se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en donde se hace énfasis en los derechos procedimentales, tales como: informar al contribuyente de sus derechos al inicio de cualquier actuación de las autoridades si se trata de fiscalización, sobre el derecho a corregirse y la indicación del medio de defensa procedente; ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos, y que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, entre otros.

Con la reforma constitucional y la adopción en nuestro país de la doctrina protectora de los derechos fundamentales de las personas, a su vez, se instrumentó otro principio fundamental y derivado de dicha doctrina: la construcción permanente de esos derechos, ya que no sólo se integran a nuestro sistema jurídico los derechos reconocidos por los Tratados Internacionales, su dinámica e interpretaciones, sino que además se establece como imperativo para su exégesis el atender a los principios esenciales de los derechos fundamentales: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, incluido el principio de interpretación pro persona. (Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, 2013)

2.2.2 El principio de universalidad.

Los derechos humanos son subjetivos y de acuerdo con Luigi Ferrajoli, un derecho subjetivo es: toda expectativa jurídica positiva (de prestación) o negativa (de no lesión); es una expectativa formada en una persona con respecto a la acción u omisión de otra. Esta concepción nos lleva a dos conceptos básicos del derecho: *derecho* y *deber*. Los derechos humanos son derechos subjetivos, son expectativas formadas en todas personas con relación a la acción u omisión de los Estados, las empresas, los poderes fácticos y del resto



de las personas a ciertos bienes primarios o constitutivos de lo que se considera dignidad humana. (Ferrajoli L. , 2006)

No se trata de cualquier tipo de pretensión, si no de aquellas constitutivas de bienes primarios socialmente reconocidos como elementos básicos, de la dignidad de la persona y reconocidos por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

En la medida en que estos derechos humanos tienen como principal contenido valores morales de especial relevancia, es pertinente suponer que deben ser reconocidos, para todas las personas, independientemente de su preferencia sexual, edad, nacionalidad, raza, etcétera. Esto puede traducirse como principio de universalidad desde diversos aspectos. Primero afirmando sobre *la titularidad* de éstos derechos, los derechos humanos se adscriben a todos los seres humanos, éstos derechos humanos son exigibles por todos los seres humanos en cualquier contexto político, jurídico, social, cultural, espacial y temporal.

Desde un punto de vista práctico, debe permitir la ampliación de los titulares de derechos y de las circunstancias protegidas por esos derechos. Los criterios de interpretación y de aplicación deben responder a este principio general, que pretende cubrir la mayor cantidad de titulares de derechos bajo su protección. El principio de la universalidad de los derechos humanos puede servir como marco conceptual de inclusión de culturas y de los demás desventajados.

Un argumento que suele exponerse para poner en duda la universalidad de los derechos humanos es su sistemática violación. Un hecho elemental, es que hoy los derechos humanos son una promesa para buena parte de las personas; sin embargo, no hay que cometer el error de confundir la eficacia de la existencia del derecho. El derecho puede existir, pero ser eficaz. Ni la existencia de la universalidad de los derechos humanos depende de su efectividad, sino que proviene del reconocimiento del sujeto de derechos como persona que debe ser valorada como fin en sí mismo, como ente capaz de autodeterminarse, como identidad de dignidad. (Gregorio, 1994)



2.2.3 El principio de interdependencia.

Conviene hacer una primera distinción entre los términos que ayudan a diferenciarlos. Mientras el prefijo *inter* significa “entre” o “en medio”, el prefijo *in* “negación”, de tal forma que la palabra interdependientes expresa vinculación entre derechos, y la palabra indivisible, la negación de separación entre ellos. Así, preliminarmente conviene señalar que los derechos humanos son interdependientes en tanto establecen relaciones recíprocas entre ellos, y son indivisibles en la medida en que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto.

La interdependencia señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de un grupo de derechos. El aspecto central de este criterio es que en los Estados no están autorizados a proteger y garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención de otra, sino que todos los derechos humanos merecen la misma atención y urgencia. Bajo esta lógica, “...la existencia real de cada uno de los derechos humanos sólo pueden ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos”. (Blanc Altermir, 2001)

En este sentido, el respeto, garantía, protección y promoción de uno de los derechos impactará en el otro y viceversa. De tal forma que la protección de los derechos políticos (a votar, ser votado, dirigir los asuntos públicos y participar en la función pública) no deben mirarse de manera independiente de los derechos a la libertad de asociación, libertad de expresión e igualdad y no discriminación. Este grupo de derechos tiene una relación mutuamente dependiente.



En la impartición de justicia, al analizar un caso, el juzgador deberá tener en consideración los derechos que se alegan violados, pero también aquellos derechos de los que depende su realización, de tal forma que pueda verificar el impacto que aquellos tuvieron en el derecho inmediatamente violado o las consecuencias de la violación de aquéllos.

Además, la lógica subyacente a la interdependencia de los derechos civiles y políticos y los económicos, sociales y culturales es que todos estos derechos comparten una misma naturaleza, y sus obligaciones son igualmente exigibles.

2.2.4 El principio de indivisibilidad.

Este principio por su parte, implica una visión holística de los derechos humanos, en la que todos los derechos se encuentran unidos, ya no por razones de dependencia, sino porque de una forma u otra ellos forman una sola construcción. Por tanto, si no se realiza o se viola un derecho, impactará en los otros derechos, más allá de si existe o no una relación de dependencia inmediata entre ellos. La idea central es que la concreción de los derechos sólo puede alcanzarse mediante la realización conjunta de ellos. El primer documento en el que se utilizó el término *indivisible* como elemento básico de los derechos fundamentales es la Proclamación de Teherán de 1968. (Humanos, 1980)

Si la interdependencia comenzaba ser compleja en las aplicaciones prácticas tanto en materia de impartir justicia como la política pública, las pretensiones de la indivisibilidad la hace aún menos manejable. La visión que se requiere es más amplia que la exigida para la interdependencia, pues busca no sólo asegurar los derechos que dependan unos de otros de forma inmediata, sino encontrar las cadenas de derechos, en tanto sistema de unidad y sin jerarquía. Lo que sucede es que la indivisibilidad no sólo corre para la realización de los derechos, sino también respecto de su violación, de tal forma que debe tratarse de situar los derechos inmediatamente violados en relación con los derechos que depende (interdependencia) y con los derechos de cuya violación se desató el agravió último



(indivisibilidad). La indivisibilidad trasciende las relaciones lógicas y busca los orígenes en del déficit de otros derechos.

La indivisibilidad de los derechos fundamentales opera en dos sentidos:

a. No hay una jerarquía entre diferentes tipos de derechos. Los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son todos igualmente necesarios para una vida digna.

b. No se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros. No se pueden conculcar los derechos civiles y políticos para promover los derechos económicos y sociales, ni viceversa (Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra., 2011)”

Abordar la implementación de los derechos no es una tarea de todo o nada, sino es posible generar las condiciones que permitan la progresividad de los derechos humanos a partir de un grupo de ellos. Lo que no es permitido bajo este principio es el diseño de programas o políticas que ignoren los derechos humanos o que se construyan sin una concienzuda identificación de los derechos más necesarios en un tiempo y en un lugar determinado. (Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, 2013)

El problema de priorizar, que no jerarquizar, tiene que ver con la forma en que se seleccionan esos derechos. Atendiendo a los principios de interdependencia e indivisibilidad, esta tarea pasa, al menos, por identificar las características necesarias propias de un determinado lugar, los derechos que podrían generar mayores cadenas de fortalecimiento de los derechos, los derechos que son más fáciles de implementar, aquellos que no siendo tan fáciles de implementar o que resultarán en una implementación débil, pero que resultan importantes para comenzar a fortalecer a un grupo de derechos. Las acciones a realizar están íntimamente ligadas con el cumplimiento de las obligaciones de respetar, proteger, garantizar y promover los derechos humanos. Sobre la base de esas obligaciones se fijan posibles metas e indicadores que habría que establecer en cada proceso participativo a nivel



local. Además habría que recurrir a los diversos organismos encargados de su supervisión, como el Comité de Derechos Humanos.

2.2.5 El principio de progresividad.

La progresividad implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que la efectividad de los derechos no van a lograrse de una vez y para siempre, sino que se trata de un progreso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo. El progreso patentiza que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar. La progresividad requiere del diseño de planes para avanzar hacia el mejoramiento de las condiciones de los derechos mediante el cumplimiento de dichos planes.

Tradicionalmente se ha relacionado al principio de progresividad con el cumplimiento de los derechos civiles y políticos deben realizarse de una sola vez. Si bien existen normas que son de exigibilidad inmediata y otras que son de exigibilidad progresiva, es importante no comentar dos errores: confundir la exigibilidad con la autoejecutabilidad de la norma, y dar por hecho que las obligaciones inherentes a los derechos civiles y políticos son siempre de exigibilidad inmediata, y las de los derechos económicos, sociales y culturales son siempre de exigibilidad progresiva. Habrá casos en que ciertas obligaciones de los primeros serán progresivas, y algunas de los segundos podrán ser de cumplimiento inmediato; por ejemplo, la emisión de una ley que garantice el acceso al derecho de educación y a la salud respetando el derecho a la igualdad y a la no discriminación.

El elemento a resaltar cuando pensamos en el principio de progresividad es que en materia de implementación este principio aplica por igual a derechos civiles y políticos y a derechos económicos, sociales y culturales, porque siempre habrá una base mínima que deba atenderse, pero sobre ella los Estados deberán avanzar en su fortalecimiento. Los



derechos humanos codificados en tratados internacionales no son más que un mínimo; su progresión está en manos de los Estados, por lo que las medidas que adopte deben ser deliberadas, concretas y orientadas hacia el cumplimiento de las obligaciones.

Más allá del estándar que se prefiera, lo fundamental es la satisfacción de las necesidades vitales a las poblaciones que más lo requieren, si esto está satisfecho en cierta forma da lo mismo apearse a la revisión de razonabilidad que al estándar de los contenidos mínimos esenciales.

La discusión sobre la metodología para determinar los elementos mínimos del derecho cobra relevancia, ya que es el paso previo obligado para poder aplicar el principio de progresividad. Una vez decidido el estándar que se utilizará para identificar los elementos mínimos del derecho y realizada dicha identificación, entra en acción este principio. Además, el principio de progresividad supone la obligación a cargo de los Estados, de crear indicadores para poder verificar efectivamente el avance progresivo del ejercicio de los derechos.

A manera de complemento, la prohibición de regresividad indica que una vez logrado el avance en el disfrute de los derechos, el Estado no podrá, salvo en ciertas circunstancias, disminuir el nivel alcanzado. Este principio debe ser observado en las leyes, políticas, decisiones judiciales y, en general, en toda conducta estatal que afecte derechos. Se trata de un análisis sustantivo sobre las decisiones estatales; es decir, que los contenidos asignados a su actividad no decrezcan lo ya logrado en cuanto al contenido y alcance del derecho. Se trata de evaluar a quién beneficia la medida, a quién perjudica, en qué medida cumple el derecho y, en su caso, cómo lo amplía. De disminuir su alcance en alguna forma estaremos frente a una regresión prohibida.

La no regresividad y el principio de progresividad están directamente relacionados con el estándar del máximo uso de recursos disponibles, por lo que si bien el texto constitucional no lo menciona explícitamente, debe entenderse comprendido como parte del derecho



internacional de los derechos humanos. La progresividad pasa también por una revisión de que efectivamente se haga el uso máximo de los recursos dispensables. Este uso máximo deberá atenderse también a las necesidades concretas del lugar y de la población, y comprende no solo los recursos económicos, sino también los recursos tecnológicos, institucionales y humanos. Uno de los problemas implicados con este principio tiene que ver con la elección del derecho al que se asignará el recurso y la proporción que la realización de cada derecho debe ocupar del gasto público. Dado que el Estado tiene obligaciones de inmediato cumplimiento, como los niveles esenciales mínimos de cada derecho, el presupuesto debe garantizar, en primer lugar, estos deberes. Respecto del restante, los recursos deben asignarse de conformidad con los planes de desarrollo para atender el seguimiento progresivo de todos los derechos.

En consecuencia, el principio de progresividad cumple la promesa de la constante creación de los derechos humanos, pues aún después de alcanzados los mínimos y los estándares exigibles siempre permanecerán como una promesa futura. En este sentido, los derechos humanos siempre serán los derechos por venir.

La interpretación jurídica a la luz del principio *pro homine* implica la búsqueda del mayor beneficio para la persona, pues debe acudir a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, por el contrario, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio. (Principio Pro Homine, Su aplicación es obligatoria)

Así las cosas, todas las autoridades del Estado Mexicano, independientemente de su ámbito de jurisdicción tienen prohibido -por mandato constitucional y conforme al artículo 29 del Pacto de San José- limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad reconocido de acuerdo con las leyes de cada Estado o de acuerdo con otra convención en que México sea parte.



Ante el posible conflicto de normas vigentes, nacionales o internacionales, sin importar su jerarquía, el juez que conozca del asunto deberá aplicar aquella que sea más favorable a los derechos fundamentales de la persona.

Cabe destacar, que no se trata de un problema de jerarquía entre normas o de derogación tácita de alguna de ellas, sino de aplicabilidad e interpretación de distintas fuentes de Derecho, de igual, menor o mayor rango, prefiriendo aquella que otorga una mayor protección a la dignidad de la persona.

2.3 LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO DESDE SU CONFORMACIÓN COMO ESTADO.

En la materia tributaria, cobra especial importancia la interpretación pro persona de las normas jurídicas tributarias. Esto es así porque el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta de aquellas disposiciones que imponen cargas tributarias, señalan excepciones a las mismas, o fijan infracciones y sanciones; donde algunos autores desprenden que la interpretación de la norma fiscal debe ser una interpretación fundamentalmente literal o textual (estricta). Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia reiterada que las normas fiscales se interpretan por cualquier método, pero se aplican de manera estricta. Es decir, hay todo un debate acerca de la interpretación de la norma tributaria. Recientemente incluso se ha considerado por algunos exégetas que la interpretación de la norma fiscal puede hacer prevalecer la sustancia sobre la forma dando preferencia al contenido sustancial y económico por sobre las expresiones formales y literales de la norma. Por lo que cabría plantearse si la nueva máxima constitucional de la interpretación pro persona supera estos criterios.

Los principios constitucionales de la tributación establecidos en los Estados Unidos Mexicanos (México), han tenido una evolución atendiendo a cada una de las etapas históricas de la nación, hoy a la luz de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, permite considerarlos como Derechos Humanos.



Partiendo del análisis de textos constitucionales históricos aplicables en México, desde 1812 con la Constitución de Cádiz, hasta la reforma de junio de 2011 a la Constitución vigente, trayendo al presente la interpretación del Poder Judicial Federal a dichos principios, se arriba a la anterior determinación, considerando que el Constituyente originario en 1857, retomaba los principios que el economista inglés Adam Smith, exponía en su obra *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* para estructurar la entonces fracción II del artículo 31 constitucional (con base en los principios de igualdad, de certidumbre, de comodidad y de economía) (Smith, 1994.) y con ello determinar los principios constitucionales de la tributación, hoy vigentes en la fracción IV del numeral en cita; de 1812 a 1857 al aludir el tema impositivo, se cita en una sola ocasión en los textos analizados, el deber de contribuir a los gastos del Estado en “proporción” a los haberes de los gobernados.

2.3.1 Antecedentes históricos.

1812: Constitución Política de la Monarquía Española.

Constitución que se dicta en el nombre de Dios Todopoderoso, Padre, Hijo y Espíritu Santo, “autor y supremo legislador de la sociedad”, su Título I denominado: De la Nación Española y de los españoles, contempla en su Capítulo II “de los españoles”, el artículo 8. que indica: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

El territorio de las “Españas” entre otros, comprendía en la América septentrional a la Nueva España y la Península de Yucatán. Se contempla en el Título VII denominado “De las contribuciones”, un Capítulo Único, donde resaltan los artículos 339 y 340 que a la letra indican:



“Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

1814: Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana.

Constitución sancionada el 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, con el objeto de sustraerse de la dominación extranjera y sustituir al despotismo de la monarquía española; su Título I denominado “Principios o Elementos Constitucionales”, contempla en el Capítulo V “De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos”, el artículo 36 precisa que “Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa. El Capítulo VI “De las obligaciones de los ciudadanos” precisa que:

“Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

Por su parte, el Capítulo VIII “De las atribuciones del supremo Congreso”, bajo un subtítulo “Al supremo Congreso pertenece exclusivamente”:

“Artículo 113. Arreglar los gastos del Gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...”

1821: Tratados de Córdoba.



Se instauraba en la “América” un imperio monárquico, constitucional moderado, en 17 artículos se establecía el tipo de nación, de gobierno, de administración, etc., pero en ninguna parte se establecía la forma de conformar su hacienda pública. El acuerdo fue rechazado por el gobierno de España.

1822: Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano.

Con este se abolía la Constitución Española, quedando sin embargo, en su fuerza y vigor las leyes, órdenes y decretos promulgados anteriormente en el territorio del imperio hasta el 24 de febrero de 1821, en cuanto no pugnen con este, y con las leyes, órdenes y decretos expedidos, o que se expidieren en consecuencia con nuestra independencia. En la Sección Primera de Disposiciones Generales, Capítulo Único, el artículo 15 aludía al pago de las contribuciones en los siguientes términos:

“Art. 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado.”

1824: Acta Constitutiva de la Federación.

Con su decreto, la nación mexicana se declara libre e independiente para siempre de España, adoptando para su gobierno la forma de república representativa popular federal. En el apartado relativo al “Poder Legislativo”, se contiene el artículo 13 que consigna que pertenece exclusivamente al congreso general dar leyes y decretos para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo.

1824: Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Reafirma la declaración de ser para siempre libre e independiente del gobierno español y de cualquier otra potencia. En su Título III “Del Poder legislativo”, en su “Sección Quinta” denominado “De las facultades del Congreso general”, se contiene el artículo 50,



relativo a las facultades exclusivas del Congreso general, señalando entre otras, la relativa a (fracción VIII) fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.

1835: Bases Constitucionales Expedidas por el Congreso Constituyente.

En ellas se manifiesta que la nación mexicana es soberana e independiente, mientras que el sistema gubernativo de la nación es el republicano, representativo popular. Su artículo 13 consigna que las leyes y reglas para la administración de justicia en lo civil y criminal, serán las mismas en toda la nación, y lo serán igualmente las que establezcan contribuciones generales.

1836: Leyes Constitucionales.

En la “Primera” relativa a los “Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República”, el artículo 3 alude a las obligaciones del mexicano y en su fracción II establece el cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan; mientras al congreso general de manera exclusiva, le corresponde decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse (fracción III, artículo 44, Tercera Ley Constitucional).

1843: Bases de Organización Política de la República Mexicana

Su Título II denominado “De los habitantes de la República”, contiene un artículo 9 que habla de los Derechos de los habitantes de la República, en la fracción XII consigna que: a ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases. El Título III “De los mexicanos, ciudadanos mexicanos y derechos y obligaciones de unos y otros”, en su artículo 14 precisa que: es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.



1847: Acta Constitutiva y de Reformas.

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación mexicana.

1847: Bases para la Administración de la República hasta la Promulgación de la Constitución.

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación mexicana.

1857: Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

Su Título I, Sección II “De los mexicanos”, en su artículo 31, fracción II establece que es obligación de todo mexicano: contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En la Constitución existe en el mismo título en cita, la Sección III “De los extranjeros” y en su artículo único (33) se contempla la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país.

1917: Reforma a la Constitución de 5 de Febrero de 1857

El artículo 31 constitucional originario, que contemplaba en 1857 tan solo dos fracciones (I y II), subsiste respecto del título y denominación, el contenido de la fracción II original, con la reforma pasa a ser la fracción IV que establece: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta fracción IV del artículo 31 constitucional, sufre una reforma el lunes 25 de octubre de 1993, para incluir al Distrito Federal, aspecto que hasta esa fecha desde 1857 no se había contemplado; el texto vigente de dicha fracción es el siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:



...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

2.3.2 La reforma constitucional de junio de 2011.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufre dos reformas trascendentales en el mes de junio de 2011, la primera de ellas se publica el día 6 y es la relativa a reformar los artículos 94, 103, 104 y 107 que inciden en el juicio de amparo, dando lugar a una nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículo 103 y 107 Constitucionales, vigente a partir del pasado 3 de abril de 2013.

Fue un acontecimiento que cambió la historia del Poder Judicial de la Federación en México, dio lugar al inicio de la Décima Época respecto de la interpretación de las normas de nuestro orden jurídico nacional.

La idea del Poder Constituyente Permanente con esta reforma a la Carta Magna es, de que la institución de amparo vuelva a su origen: la prestación de un servicio público de importancia capital; para el buen funcionamiento de la República democrática; para evitar los abusos del poder; para garantizar nuestro régimen de libertades. Las reformas, le otorgan nuevas herramientas, nuevas armas para atender los reclamos de justicia de la sociedad al Poder Judicial Federal, siendo entonces ahora, el juicio de amparo más ágil y más accesible para los individuos, al reconocerse al interés legítimo, como detonante de la actividad jurisdiccional: el nuevo texto constitucional, ordena que el acceso a la justicia federal sea más amplio, más abierto, no restringido, no exclusivo, no excluyente.

Esta reforma constitucional implicó que el juicio de garantías, se actualizara para contribuir a la construcción de un mejor futuro para todos. El alcance de la reforma



constitucional en esta materia, no puede leerse separada de la otra gran reforma constitucional, la publicada el día 10 siguiente: La reforma constitucional en materia de “derechos humanos”, representó un cambio sin precedentes para el sistema jurídico mexicano en general y, en particular, para el sistema jurisdiccional federal. La reforma consiste en modificar la denominación del Capítulo Primero del Título Primero, pasando a ser de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”; así como el primero y quinto párrafos del artículo 1º. en los siguientes términos:

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

(...)

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.” (Unión, 2014)



Se reforma además el segundo párrafo del artículo 3º.; el primer párrafo del artículo 11; el artículo 15; el segundo párrafo del artículo 18; el primer párrafo del artículo 29; el primer párrafo del artículo 33; la fracción décima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del apartado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 1º. y recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en esa fecha en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden, al artículo 102 del Apartado B.

La aplicación de las dos reformas constitucionales, inició una transformación sin precedente para la judicatura federal. La reforma constitucional en materia de amparo, redundó en una mayor legitimidad social del trabajo de la judicatura federal y, con ello, en una mayor independencia y libertad en su desempeño, mientras que la relativa a derechos humanos, además de reconocer ahora a estos, en lo que hasta esa fecha se contemplaba como “garantías individuales”, reconoce además los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales signados por México, permite la interpretación conforme, da lugar al principio *pro personae* o *pro homine* y genera un deber para todas las autoridades y al Estado Mexicano mismo en materia de protección de los derechos humanos.

2.3.3 Las garantías individuales hasta junio de 2011.

Es a partir de la Constitución de 1857 (Lozano, José María y Manuel., 1877) en donde en el Título I, Sección I se reconocen los derechos del hombre, esta sección contenía los mismos en los primeros 29 artículos constitucionales.

Con la reforma que sufre la Constitución de 1857 el 5 de febrero de 1917^{CITATION Dia17 N}
²⁰⁵⁸ (Diario Oficial de la Federación, 1917), sufren cambios las denominaciones del título y sección, pasando a ser en ese momento “Título Primero” y “Capítulo I” bajo una nueva



denominación: “De las garantías individuales”, contempladas en los primeros 29 artículos constitucionales. Es entonces el pasado 10 de junio de 2011, que la denominación del “Capítulo I” se reforma para denominarse a partir del día siguiente: “De los derechos humanos y sus garantías”.

Los entonces “derechos del hombre” y posteriormente “garantías individuales” hoy “derechos humanos y sus garantías”, han prevalecido en los primeros 29 artículos del texto constitucional, sin embargo, dentro de estos numerales, no se contemplan los principios constitucionales de la tributación: “La legalidad, la proporcionalidad y equidad tributaria”.

Los principios constitucionales de la tributación, se consignan en la fracción IV del artículo 31 constitucional (en el texto constitucional de 1857 la fracción II del mismo artículo 31 alude a ellos), donde se impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en todos los niveles de gobierno (Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes por parte de los gobernados, debiendo el legislador en consecuencia, crear leyes que permitan que todos los sujetos tributen en proporción directa a su propia capacidad contributiva, respecto de la riqueza gravada.

Si bien es cierto, este artículo 31 se encuentra fuera de los primeros 29 artículos que contemplaban garantías individuales, hoy derechos humanos y sus garantías, no menos cierto es, que el máximo órgano jurisdiccional del país, decretó a mediados de los años 80’s en jurisprudencia firme, que dichos principios al lesionarse, trastocaban garantías individuales.

2.4 LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL.

El ejercicio de las funciones de las autoridades legislativas y ejecutivas (administrativas) en México, se supedita a una serie de reglas o lineamientos constitucionales en su desempeño, ya que por el hecho de ser autoridades, estas no pueden actuar a su libre arbitrio en perjuicio de los gobernados, en el tema impositivo, su parámetro



se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional, de donde derivan los principios constitucionales de la tributación, mismos que en diversas épocas jurisprudenciales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado de donde derivan las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

2.4.1 a) Principio de legalidad:

El principio de legalidad tributaria es una característica de las contribuciones en México, éste deriva de la fracción IV del artículo 31 constitucional al establecer que son obligaciones de los mexicanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Una definición precisa del concepto del principio de legalidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 91-96, Primera Parte, visible en la página 173 que a la letra indica:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria



de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.



Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

2.4.2 b) Principio de proporcionalidad y equidad:

La proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo; y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva. El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación. (Delgadillo Gutiérrez, 2013.)

Una definición precisa del concepto del principio de proporcionalidad y equidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 113 que a la letra indica:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.



Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Ánfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

2.4.3 c) Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad como garantías individuales:

Una vez definidos los principios constitucionales de la tributación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es conveniente precisar que éstos han sido considerados por dicho órgano jurisdiccional en su momento, como garantías individuales, basta con revisar la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno del máximo órgano jurisdiccional en México, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 111 que a la letra indica:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve



quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 62, página 31, Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados). 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.



Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.



3 CAPÍTULO III. CASO PRÁCTICO.

3.1 SENTENCIA DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LEYES.

En México, Distrito Federal, siendo las **NUEVE HORAS CON CINCUENTA Y CUATRO MINUTOS DEL VEINTICINCO DE MARZO DE DOS MIL CATORCE**, estando en audiencia pública, la Jueza **Paula María García Villegas Sánchez Cordero**, titular del Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, asistida por el secretario **José Manuel Villanueva García**, con quien actúa y da fe, como está ordenado en auto de **veintiocho de febrero de dos mil catorce** (fojas 204 y 205), con fundamento en el artículo 124, de la Ley de Amparo, se procede a celebrar la **audiencia constitucional** relativa al juicio de amparo **80/2014**, sin la asistencia de las partes.

El Secretario hace **relación** de la demanda y demás constancias que obran en autos y da cuenta a la Jueza con dos escritos registrados en la oficialía de partes de este juzgado con los folios **4891** y **4890**, presentados únicamente el primero de ellos con nueve copias y dos anexos, signados por el licenciado *********, autorizado de la parte quejosa en amplios términos del artículo 12, de la Ley de Amparo, personalidad que tiene reconocida en autos (foja 147), a través de los cuales ofrece pruebas de su parte y formula alegatos; al respecto, la **Jueza acuerda**: Téngase por hecha la relación de las constancias que antecede, para todos los efectos a que haya lugar, y por lo que hace a los recursos de cuenta, hágase relación de los mismos en las etapas correspondientes de la presente audiencia.

Continuando con la audiencia, se procede a abrir el periodo de pruebas en el que se tienen por ofrecidas, admitidas y desahogadas conforme a su propia y especial naturaleza las documentales, así como la presuncional en su doble aspecto, legal y humana, ofrecidas por la parte quejosa, así como las diversas constancias exhibidas a través del primero de los escritos de cuenta, no habiendo pruebas pendientes por desahogar, se da por concluido este periodo. Por lo que se procede a abrir el de alegatos, en el que se tienen por formulados los que presentó el autorizado de la parte quejosa en amplios términos del artículo 12, de la ley



de la materia, mediante el segundo de los recursos de cuenta, mismos que serán considerados en el momento de dictar la sentencia que en derecho corresponda, por lo que se da por concluida esta etapa.

Por último, el secretario hace constar que la agente del Ministerio Público de la Federación adscrita **no formuló** pedimento; dándose así por terminada la presente audiencia, y se procede a dictar la resolución correspondiente.

S E N T E N C I A:

Vistos y estudiados los autos para dictar sentencia en el juicio de amparo **80/2014** del índice de este **Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal**; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Presentación de la demanda. Por escrito presentado en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el **treinta de enero de dos mil catorce**, el señor *********, en su carácter de representante legal de la empresa *********, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra **las autoridades y los actos siguientes:**

III. AUTORIDADES RESPONSABLES

- 1. El H. Congreso de la Unión.**
- 2. El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**
- 3. El C. Secretario de Gobernación.**



4. El C. Director del Diario Oficial de la Federación.

5. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

6. El C. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

IV. ACTOS RECLAMADOS.

1. Del H. Congreso de la Unión, se reclama la discusión y aprobación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

2. Del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la promulgación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

3. Del C. Secretario de Gobernación, se reclama el refrendo del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor



Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

4. Del C. Director del Diario Oficial de la Federación, se reclama la publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

5. Del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, se reclama la ejecución o intento de ejecución del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

6. Del C. Jefe del Servicio de Administración Tributaria, también se reclama la ejecución o intento de ejecución del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto



sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.” Publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 11 de diciembre de 2013 y, específicamente, en cuanto a los artículos 25 (por omisión legislativa) y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al impedir la deducción de las cuotas obreras a cargo de los trabajadores pagadas por la quejosa.

7. De todas y cada una de las autoridades señaladas como responsables, se reclama la aplicación, ejecución y todas y cada una de las consecuencias jurídicas o de hecho que de los actos reclamados se deriven.”

El promovente señaló como derechos fundamentales vulnerados, los contenidos en los artículos 1º, 5º, 14 y 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes del caso y formuló los conceptos de violación que consideró pertinentes.

SEGUNDO. Admisión y trámite. Por acuerdo de treinta y uno de enero de dos mil catorce – fojas 146 de autos- se admitió a trámite la demanda; sin ordenarse tramitarse el incidente de suspensión por no haber sido solicitado por la empresa peticionaria de amparo dicha medida cautelar; se ordenó dar la intervención legal a la Agente del Ministerio Público de la adscripción; se requirió a las autoridades responsables sus informes con justificación; se tuvieron por ofrecidas y admitidas las pruebas exhibidas por la parte quejosa; y, entre diversas cuestiones, se fijó fecha y hora para la celebración de la audiencia constitucional. Así, una vez integrado el presente expediente, previos los trámites de ley, se llevó a cabo la audiencia constitucional en términos del acta que antecede; y,

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Competencia. Este Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal es constitucional y legalmente competente para conocer y fallar este juicio de



garantías, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 103, fracción I, y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 37 de la Ley de Amparo, y 52, fracción IV de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como del Acuerdo General 3/2013 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal.

SEGUNDO. Precisión del acto reclamado. Por cuestión de orden, y con la finalidad de dar cumplimiento al artículo 74, fracción I, de la Ley de Amparo, resulta conveniente precisar el acto reclamado que se desprende del análisis integral de la demanda; lo anterior, en términos de la Tesis P. VI/2004, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se consulta en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIX, abril de dos mil cuatro, página 255, que a la letra señala:

“ACTOS RECLAMADOS. REGLAS PARA SU FIJACIÓN CLARA Y PRECISA EN LA SENTENCIA DE AMPARO. El artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo establece que las sentencias que se dicten en el juicio de garantías deberán contener la fijación clara y precisa de los actos reclamados, así como la apreciación de las pruebas conducentes para tenerlos o no por demostrados; asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que para lograr tal fijación debe acudirse a la lectura íntegra de la demanda sin atender a los calificativos que en su enunciación se hagan sobre su constitucionalidad o inconstitucionalidad. Sin embargo, en algunos casos ello resulta insuficiente, por lo que los juzgadores de amparo deberán armonizar, además, los datos que emanen del escrito inicial de demanda, en un sentido que resulte congruente con todos sus elementos, e incluso con la totalidad de la información del expediente del juicio, atendiendo preferentemente al pensamiento e intencionalidad de su autor, descartando las precisiones que generen oscuridad o confusión. Esto es, el juzgador de amparo, al fijar los actos reclamados, deberá atender a lo que quiso decir el quejoso y no únicamente a lo que en apariencia dijo, pues sólo de esta manera se logra congruencia entre lo pretendido y lo resuelto”.



También se estima aplicable la Tesis P./J. 40/2000 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XI, abril de 2000, página 32, cuyo rubro y texto dicen:

“DEMANDA DE AMPARO. DEBE SER INTERPRETADA EN SU INTEGRIDAD. Este Alto Tribunal, ha sustentado reiteradamente el criterio de que el juzgador debe interpretar el escrito de demanda en su integridad, con un sentido de liberalidad y no restrictivo, para determinar con exactitud la intención del promovente y, de esta forma, armonizar los datos y los elementos que lo conforman, sin cambiar su alcance y contenido, a fin de impartir una recta administración de justicia al dictar una sentencia que contenga la fijación clara y precisa del acto o actos reclamados, conforme a lo dispuesto en el artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo”.

Así, del estudio integral que se hace al escrito inicial de demanda, se tienen como actos impugnados en la presente instancia constitucional, los artículos 25 y 28, fracciones I y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, contenidos en el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.”

TERCERO. Inexistencia de los actos reclamados. Uno de los presupuestos de la acción de amparo, cuya relevancia obedece a un imperativo de orden lógico, es la existencia del acto reclamado, habida cuenta que no es posible revisar en primer lugar la procedencia de la instancia y en su caso la constitucionalidad de la conducta autoritaria, si no existe el proceder que de las responsables se acusa.

Ahora bien, el artículo 63, fracción IV de la Ley Amparo en comento dispone lo siguiente:

“Artículo 63. El sobreseimiento en el juicio de amparo procede cuando:



IV. De las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia constitucional...”

El anterior numeral nos informa que en el juicio de amparo procede el sobreseimiento, cuando de autos no se apreciare claramente demostrado el acto reclamado, o cuando el quejoso no probare su existencia. Resulta entonces, que si la autoridad señalada como responsable niega la existencia del acto que se le reclama, sin que la parte quejosa hubiere desvirtuado dicha negativa, se actualiza la causa de sobreseimiento prevista en el artículo transcrito, pues resulta claro que por sí, tiene la carga procesal de ofrecer pruebas para demostrar la violación de garantías individuales que alega, lo que no aconteció en el caso que nos ocupa.

Ahora bien, en la especie tenemos que respecto del Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tributaria, la empresa quejosa les atribuye “la ejecución o intento de ejecución” de los artículos 25 y 28, fracción I, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.”; mientras que por otra parte, las citadas autoridades responsables al momento de rendir sus informes justificados –fojas 164 a 166 y 156 de autos, respetivamente- negaron los actos que de ellas se reclaman, sin que la empresa peticionaria de amparo hubiere aportado algún elemento de convicción por el que desvirtúe dicha negativa. Resulta de lo anterior, que lo procedente es sobreseer en el presente juicio respecto de los actos reclamados a las responsables en comento, en términos del artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo.

Tiene aplicación la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable a foja 236 del Apéndice 2000 al Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Común, Jurisprudencia SCJN, Materia Común, Sexta Época, del rubro y texto:



“INFORME JUSTIFICADO. NEGATIVA DE LOS ACTOS ATRIBUÍDOS A LAS AUTORIDADES. Si las responsables niegan los actos que se les atribuyen, y los quejosos no desvirtúan esta negativa, procede el sobreseimiento, en los términos de la fracción IV del artículo 74 de la Ley de Amparo.”

También cobra vigencia en su aplicación al caso, la tesis aislada VI.2º.A.4K que sustenta el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en la página 903 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, febrero de 2002, Materia Común, Novena Época del siguiente tenor:

“PRUEBA, CARGA DE LA. RECAE EN EL QUEJOSO ANTE LA NEGATIVA QUE DE LOS ACTOS RECLAMADOS HAGAN LAS AUTORIDADES RESPONSABLES AL RENDIR SU INFORME JUSTIFICADO. La obligación que impone el artículo 149 de la Ley de Amparo, en el sentido de que las autoridades responsables, al rendir sus informes justificados, deben explicar las razones y fundamentos legales que estimen pertinentes para sostener la constitucionalidad del acto reclamado o la improcedencia en el juicio y acompañar, en su caso, copia certificada de las constancias necesarias para apoyarlo, sólo cobra vigencia cuando tales documentales sean "necesarias para apoyar dicho informe", en el que las autoridades admiten su existencia y aducen su legalidad, mas no cuando esas autoridades negaron, categóricamente, el acto que se les imputa, pues en tal supuesto, el Juez de Distrito no está en aptitud de analizar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de este último, quedando a cargo del quejoso aportar al juicio de garantías, en primer lugar, los medios de prueba tendientes a demostrar la certeza del acto de que se trata y luego aquellas encaminadas a justificar los datos, motivos y fundamentos en que se basa para decir que es ilegal; de ahí que si la autoridad responsable deja de remitir con su informe justificado las constancias respectivas, ello sólo da pauta a que se haga merecedora de una multa, pero de ninguna manera releva al quejoso de la carga de desvirtuar la negativa que del acto reclamado hagan las autoridades responsables y, en esa hipótesis, de demostrar la inconstitucionalidad del mismo.”



Resulta entonces, que no al haber sido demostrado el acto que se les atribuye al Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tributaria, procede sobreseer en el presente juicio respecto de dichas potestades, en términos del artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo.

CUARTO. Certeza de actos. Son ciertos los actos reclamados que se les atribuye al Presidente de la República, así como a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, pues así lo manifestaron al rendir su informe justificado dichas autoridades (fojas 167 a 201, 163 y 158 a 159 de autos, respetivamente).

Sirve de refuerzo, la tesis 278 aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo VI, página 231, que dice:

“INFORME JUSTIFICADO AFIRMATIVO. Si en él confiesa la autoridad responsable que es cierto el acto que se reclama, debe tenerse éste como plenamente probado, y entrarse a examinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de ese acto”.

Aunado a que la notoria existencia de los artículos reclamados no está sujeta a prueba, en términos de lo dispuesto en el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, por tratarse de derecho positivo nacional vigente, y atento al criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J.65/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 260, de rubro y texto siguientes:

“PRUEBA, CARGA DE LA MISMA RESPECTO DE LEYES, REGLAMENTOS, DECRETOS Y ACUERDOS DE INTERÉS GENERAL PUBLICADOS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Respecto de las leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de interés general, no se necesita probar su existencia en autos, pues basta que estén publicados en el Diario Oficial, para que la autoridad judicial esté obligada a tomarlos en cuenta, en virtud de su naturaleza y obligatoriedad, y porque la inserción de tales documentos en el órgano oficial de difusión tiene por objeto dar publicidad al acto de que se trate, y tal publicidad determina precisamente que los tribunales, a



quienes se les encomienda la aplicación del derecho, por la notoriedad de ese acontecimiento, no puedan argüir desconocerlo”.

Así como la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el volumen 65, primera parte, del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, página 15, que dice:

“LEYES. NO SON OBJETO DE PRUEBA. El juzgador de amparo, sin necesidad de que se le ofrezca como prueba la publicación oficial de la ley que contiene las disposiciones legales reclamadas, debe tomarla en consideración, aplicando el principio jurídico relativo a que el derecho no es objeto de prueba.”

QUINTO. Análisis de causales de improcedencia. Sentada la inexistencia y certeza de los actos reclamados, de conformidad con lo establecido en el artículo 62 de la Ley de Amparo - dada su naturaleza de orden público y examen preferente- se procede a analizar las causas de improcedencia, ya sea que las aleguen las partes o que de oficio las advierta esta Juzgadora.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial II.1o. J/5, del Primer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, registro 222780, de la Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, VII, mayo de 1991, página: 95, materia(s): Común, de rubro y texto siguientes:

“IMPROCEDENCIA, CAUSALES DE. EN EL JUICIO DE AMPARO. Las causales de improcedencia del juicio de amparo, por ser de orden público deben estudiarse previamente, lo aleguen o no las partes, cualquiera que sea la instancia”.

En primer lugar, tenemos que la Cámara de Senadores, así como el Presidente de la Republica, en su informe justificado estimaron que se actualiza la causa de improcedencia contenida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, dado que a su parecer la quejosa no tiene interés jurídico ni legítimo para acudir al presente juicio de control constitucional; sumándose el hecho de que el segundo de los referidos estimó –en su tercer causa de improcedencia, foja 178 a 179 de autos- que respecto de las normas reclamadas



debe existir un acto concreto de aplicación, actualizándose en su caso lo previsto en el referido artículo 61, fracción XXIII de la ley de la materia.

Ahora bien, dada la estrecha vinculación de estas causales de improcedencia, su estudio se realizara de forma conjunta. Los preceptos legales que aluden las responsables, son del siguiente tenor literal siguiente:

“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente: (...) XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5º de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia...”XXIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o de esta Ley...”

Las porciones normativas transcritas nos informan que el juicio constitucional de amparo resulta improcedente, cuando el acto impugnado no afecte los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5º de la Ley de Amparo; Ahora bien, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que tratándose del interés legítimo e interés jurídico, como requisitos para promover el juicio de amparo biinstancial, y atendiendo a la naturaleza del acto reclamado y a la de la autoridad que lo emite, el impetrante de amparo debe acreditar fehacientemente:

- a) la existencia del derecho subjetivo que se dice vulnerado; y,
- b) que el acto de autoridad afecta ese derecho, de donde deriva el agravio correspondiente.

Por otra parte, para probar el interés legítimo, deberá acreditarse que: a) exista una norma constitucional en la que se establezca o tutele algún interés difuso en beneficio de una colectividad determinada; b) el acto reclamado transgreda ese interés difuso, ya sea de manera individual o colectiva; y, c) el promovente pertenezca a esa colectividad.

Lo anterior, porque si el interés legítimo supone una afectación jurídica al quejoso, éste debe demostrar su pertenencia al grupo que en específico sufrió o sufre el agravio que



se aduce en la demanda de amparo. Sobre el particular es dable indicar que los elementos constitutivos destacados son concurrentes, por tanto, basta la ausencia de alguno de ellos para que el medio de defensa intentado sea improcedente.

Anterior consideración que encuentra apoyo en lo establecido en la Tesis 2a. LXXX/2013 (10a.), emitida por la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXIV, Septiembre de 2013, Tomo 3, página 1854, de rubro y texto:

“INTERÉS LEGÍTIMO E INTERÉS JURÍDICO. SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS COMO REQUISITOS PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, CONFORME AL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El citado precepto establece que el juicio de amparo indirecto se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, "teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo", con lo que atribuye consecuencias de derecho, desde el punto de vista de la legitimación del promovente, tanto al interés jurídico en sentido estricto, como al legítimo, pues en ambos supuestos a la persona que se ubique dentro de ellos se le otorga legitimación para instar la acción de amparo.

En tal virtud, atento a la naturaleza del acto reclamado y a la de la autoridad que lo emite, el quejoso en el juicio de amparo debe acreditar fehacientemente el interés, jurídico o legítimo, que le asiste para ello y no inferirse con base en presunciones. Así, los elementos constitutivos del interés jurídico consisten en demostrar: a) la existencia del derecho subjetivo que se dice vulnerado; y, b) que el acto de autoridad afecta ese derecho, de donde deriva el agravio correspondiente.

Por su parte, para probar el interés legítimo, deberá acreditarse que: a) exista una norma constitucional en la que se establezca o tutele algún interés difuso en beneficio de una colectividad determinada; b) el acto reclamado transgreda ese interés difuso, ya sea de manera individual o colectiva; y, c) el promovente pertenezca a esa colectividad.



Lo anterior, porque si el interés legítimo supone una afectación jurídica al quejoso, éste debe demostrar su pertenencia al grupo que en específico sufrió o sufre el agravio que se aduce en la demanda de amparo. Sobre el particular es dable indicar que los elementos constitutivos destacados son concurrentes, por tanto, basta la ausencia de alguno de ellos para que el medio de defensa intentado sea improcedente”.

En el caso, la quejosa acredita de manera fehaciente lo siguiente: Que guarda el carácter de patrón, al tenor de la Tarjeta de Identificación Patronal, con número de folio *****, Aviso de inscripción o de Reanudación de Actividades AFIL 01-A, ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores de seis de agosto de dos mil once – fojas 114 a 119 de autos-, y entre otras pruebas presenta el original del contrato individual de trabajo por tiempo indeterminado celebrado por la peticionaria de amparo con la señora ***** –fojas 124 a 127 de autos-; así como el original del recibo de nómina a nombre de la persona antes citada, expedido por la empresa quejosa y correspondiente al periodo de pago del mes de enero de dos mil catorce –foja 141 de autos-.

Los anteriores medios de prueba, debidamente concatenadas entre sí, tienen valor probatorio pleno de conformidad con lo dispuesto por los artículos 129,133, 202, 203 y 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo. De ellos se desprende que la peticionaria de amparo aplicó los artículos impugnados, por lo tanto, contrario a lo señalado por las autoridades responsables, sí tiene interés jurídico para acudir a esta instancia constitucional.

Por otra parte, el Presidente de la Republica, hace valer la causa de improcedencia contenida en el artículo 77 en relación con el diverso 61, fracción XXIII, ambos de la Ley de Amparo, al estimar que en el presente asunto no se podrían concretar los efectos de la protección constitucional, al no poder restituirse a la agraviada en el goce la garantía individual violada.

Las porciones normativas que contienen la causa de improcedencia que nos ocupa, son del siguiente tenor literal siguiente:



“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente: (...) XXIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o de esta Ley...”

“Artículo 77. Los efectos de la concesión del amparo serán: I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; y...”

Los numerales pretranscritos nos indican que el juicio de amparo será improcedente cuando los efectos de la sentencia, que en su caso conceda la protección constitucional, no puedan restituir al peticionario de amparo en sus derechos transgredidos; situación anterior que torna improcedente el juicio de amparo.

Debe decirse, que para determinar si la causa de improcedencia invocada por la responsable se actualiza, es importante que se haga una valoración en sentido amplio de la naturaleza del acto reclamado, esto es, determinar si se tratan de actos de carácter positivo, tales como leyes o actos que restrinjan sus derechos fundamentales; o en su caso, que se traten de actos de carácter negativo, en cuyo caso, serán las omisiones en que haya incurrido la autoridad las que deparen ese perjuicio a la esfera de derechos del gobernado.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 77, de la Ley de Amparo, cuando se controvierten actos de carácter positivo, el efecto de la sentencia será el de restituir las cosas al estado en que se encontraban antes de que se efectuara la violación cometida, esto es, se dejará insubsistente el acto reclamado, mientras que en los actos de carácter negativo, el efecto de la sentencia de amparo serán los de obligar a la autoridad a efectuar una conducta en estricto respeto a las garantías individuales del quejoso.

En apoyo a lo anterior, es aplicable la tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y visible en la página 119 del Tomo 151-156 Tercera Parte del Semanario Judicial de la Federación, séptima época, cuyo rubro y texto son:

“EFECTOS DE LA SENTENCIA DE AMPARO. De acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo y en la tesis de jurisprudencia número 174, publicada



en la página 297 de la Octava Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1975, con el texto siguiente: ‘SENTENCIAS DE AMPARO. El efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven; y en virtud de que el juicio de garantías debe tener siempre una finalidad práctica y no ser medio para realizar una actividad meramente especulativa, para la procedencia del mismo es menester que la sentencia que en él se dicte, en el supuesto de que sea favorable a la parte quejosa, pueda producir la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, de manera que se restablezcan las cosas al estado que guardaban antes de la violación cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, o cuando sea de carácter negativo (o constituya una abstención) se obligue a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.’”

Además, debe decirse, que cuando el acto reclamado *lo constituyan leyes o disposiciones de carácter general*, los efectos de las sentencias que concedan el amparo, serán los de declarar la invalidez de la norma o disposición en relación con el quejoso, así como el impedir su aplicación presente y futura. Tratándose de leyes de carácter fiscal, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado, que para precisar los efectos de las sentencias de amparo, deberá atenderse, ante todo, al contenido normativo y a la clase de elemento que se encuentre previsto en la norma tributaria, ya que tratándose de elementos esenciales -los cuales se aplican a todos los contribuyentes- los efectos de la sentencia, serán los de desincorporar dicha norma de la esfera jurídica del quejoso, lo que acarrearía la inaplicación de todo el mecanismo de tributación; mientras que tratándose de elementos variables, el efecto de la sentencia que conceda el amparo tendrá como objeto, eliminar el vicio de inconstitucionalidad sin afectar todo el tributo, permitiendo una aplicación congruente del sistema de determinación del impuesto.

Sirve de apoyo al anterior criterio, la jurisprudencia número 62/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 11, Tomo VIII, noviembre de mil



novecientos noventa y ocho, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época cuyo rubro y texto son los siguientes:

“CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA. Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas. En efecto, hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá, que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.”

En el caso a estudio, la quejosa, reclama los artículos 25 y 28, fracciones I y XXX, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo.”

Pues bien, como se precisó anteriormente, el multireferido artículo 25 transcrito nos informa cuales son los conceptos que los contribuyentes que tributen bajo el Título II de la



Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir; mientras que el diverso artículo 28, fracción XXX, del ordenamiento en cita, establece cuales partidas no serán deducibles para aquellos personas que tributen en los términos que refiere el título en cita, y que en el caso específico reclamado en el presente juicio constitucional, la limitante para deducir 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; o en su caso, 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 ve, de estimarse que los preceptos controvertidos devienen inconstitucionales, los efectos de la sentencia de amparo serían los de desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa, la limitante de deducción que establece el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que ello constituya un derecho a su favor y oponible a la autoridad, ni se invada la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión, pues no se generaría un régimen de excepción; de ahí que la causa de improcedencia invocada por la autoridad responsable es infundada.

Sigue aduciendo el Presidente de la Republica, en su última causa de improcedencia identificada como CUARTA –foja 179 a 180- que el presente juicio constitucional resulta improcedente por lo que se refiere al planteamiento de inconstitucionalidad relativo al artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de lo previsto en los artículos 61, fracción XXIII y 73 de la Ley de Amparo, ya que la empresa peticionaria de amparo al reclamar una omisión legislativa, en el supuesto caso de concederse la protección constitucional, se transgrediría el *principio de relatividad de las sentencias de amparo*. El segundo de los numerales invocados por la autoridad responsable es del siguiente tenor literal:

“Artículo 73. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.



El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los tribunales colegiados de circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad de una norma general o sobre la convencionalidad de los tratados internacionales y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, con la misma anticipación que la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán a que se refiere el artículo 184 de esta Ley.

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta Ley.

En amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general, se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia.”

Ahora bien, como lo aduce la responsable, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. VIII/2013 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2, página 1164, de rubro:

“OMISIÓN LEGISLATIVA. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN II, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”, ha determinado de manera clara que tratándose de omisiones legislativas, el juicio constitucional deviene improcedente.

Sin embargo, partiendo de la interpretación de la demanda de amparo que se resuelve, resulta cierto que la empresa quejosa realiza el planteamiento de inconstitucionalidad respecto del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no a partir del hecho de un no hacer del órgano legislativo creador de la norma reclamada, sino de la circunstancia de que el numeral reclamado resulta violatorio del principio de equidad tributaria, atendiendo a la distinción que realiza el legislador respecto de los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, como lo son:



1. Las cuotas obreras pagadas por el patrón,
2. Las prestaciones distintas a las antes referidas y que además se encuentren exentas para el trabajador, y
3. Las demás prestaciones laborales en favor de los trabajadores; pues a juicio de la peticionaria de amparo, no resulta valido hacer una distinción entre los conceptos susceptibles de deducciones de manera arbitraria. Anterior cuestión que conduce a desestimar la causa de improcedencia que nos ocupa; además de que dicho tema será materia del estudio de fondo del presente asunto.

Resulta aplicable a lo anterior, por igualdad de razón, la jurisprudencia P. /J. 135/2001 establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Enero de 2002, página 5, que a continuación se transcribe:

“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SI SE HACE VALER UNA CAUSAL QUE INVOLUCRA EL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO, DEBERÁ DESESTIMARSE. Las causales de improcedencia del juicio de garantías deben ser claras e inobjetable, de lo que se desprende que si se hace valer una en la que se involucre una argumentación íntimamente relacionada con el fondo del negocio, debe desestimarse.”

Al no existir más causas de improcedencia hechas valer, se pasara al estudio del fondo del asunto.

SEXTO. Análisis del concepto de violación. Se procede al análisis de los conceptos de violación vertidos por la solicitante de amparo, los que se tienen por reproducidos como si a la letra se insertaran, siendo aplicable al respecto la jurisprudencia 2a. /J 58/2010, aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXI, mayo de 2010, cuya literalidad es:



“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN. De los preceptos integrantes del capítulo X "De las sentencias", del título primero "Reglas generales", del libro primero "Del amparo en general", de la Ley de Amparo, no se advierte como obligación para el juzgador que transcriba los conceptos de violación o, en su caso, los agravios, para cumplir con los principios de congruencia y exhaustividad en las sentencias, pues tales principios se satisfacen cuando precisa los puntos sujetos a debate, derivados de la demanda de amparo o del escrito de expresión de agravios, los estudia y les da respuesta, la cual debe estar vinculada y corresponder a los planteamientos de legalidad o constitucionalidad efectivamente planteados en el pliego correspondiente, sin introducir aspectos distintos a los que conforman la Litis.

Sin embargo, no existe prohibición para hacer tal transcripción, quedando al prudente arbitrio del juzgador realizarla o no, atendiendo a las características especiales del caso, sin demérito de que para satisfacer los principios de exhaustividad y congruencia se estudien los planteamientos de legalidad o inconstitucionalidad que efectivamente se hayan hecho valer.”

PRIMERO. Que el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil catorce, transgrede en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la hace tributar bajo una base contributiva que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

Sostiene la quejosa que lo anterior resulta así, al no permitírsele deducir los pagos realizados al Instituto Mexicano del Seguro Social a nombre de su trabajador, y que fueron absorbidos por ella, bajo el concepto de prestaciones otorgadas a favor de sus empleados; siendo que la anterior erogación resulta estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social.



Es decir -aduce la empresa quejosa- al pagar ella las cuotas obreras que en un principio corresponden a sus trabajadores -bajo el concepto de una prestación a favor de los trabajadores- dicho concepto se integra al salario de su fuerza laboral, por lo que el pago del mismo representa una erogación estrictamente indispensable para la prosecución de los objetivos y actividades; de ahí que atendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, dicho gasto debe ser reconocido y por ende deducible a favor de la empresa quejosa, pues el mismo resulta indispensable para el desarrollo de sus actividades.

Sostiene la peticionaria de amparo -que en la especie- la deducción de los pagos que dicha quejosa realiza al Instituto Mexicano del Seguro Social –que originalmente corresponden a los trabajadores- y que son absorbidas por ella, constituye un concepto estrictamente necesario que le debe ser reconocido en dicho efecto, a fin de que se le permita tributar de manera proporcional con sus ingresos; máxime que la deducción estructural que nos ocupa se realiza respecto de pagos hechos por dicha impetrante de amparo a favor de sus empleados - los cuales son considerados económicamente vulnerables- repercutiendo con ellos en la generación de sus ingresos como empleadora y ente jurídico económico.

Dice la peticionaria de amparo que en la especie, el reconocimiento de la indispensabilidad de las erogaciones que realiza respecto de las prestaciones a favor de sus trabajadores se encuentra tácitamente reconocida en el artículo 39, inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que permite la deducibilidad del costo de lo vendido, en los que se incluyen las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

Continúa aduciendo que debe sumarse a lo anterior, que el poder legislativo emisor del numeral reclamado no observó los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, pues el numeral reclamado al tratarse de una limitante constitucional, el órgano legislativo del estado, lo debe establecer de manera justificada y no de forma arbitraria; anterior situación que no aconteció en la especie, ya que la referencia que hizo el poder constituyente respecto del principio fiscal-contable relativo a la simetría fiscal, no



puede entenderse como un mandato constitucional, sino como un principio de naturaleza contingente en nuestro sistema tributario.

Resulta de lo anterior –dice la solicitante de la protección constitucional- que al no perseguir el numeral reclamado un objetivo constitucionalmente válido, la limitante en la deducción reclamada, resulta arbitraria y transgrede el principio de proporcionalidad tributaria visto a la luz de los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

SEGUNDO. Que el artículo 25 y 28, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que otorgan un tratamiento diverso a situaciones idénticas sin justificación alguna; y es que el legislador realiza una clasificación legislativa de manera arbitraria, a saber:

1. La prestación consistente en la cuota obrera pagada por el patrón;
2. Prestaciones distintas de las señaladas en anteriormente y que sean exentas para el trabajador, y
3. Las demás prestaciones; sin que en el caso resulte trascendente el tratamiento que se le dé a la persona que recibe una erogación a su favor, sino en su caso, solamente se debe hacer distinción entre aquellas erogaciones que sean necesarias para obtener o incrementar los ingresos de los contribuyentes, como lo son las prestaciones que otorga dicha quejosa vía salario a sus trabajadores, y que resultan indispensables para su desarrollo y prosecución del objeto social de la misma.

Ahora bien, los numerales reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, cuyo contenido es necesario volver a transcribir, y que establecen literalmente, lo siguiente:

“TITULO II DE LAS PERSONAS MORALES “Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio. II. El costo de lo vendido. III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. IV. Las inversiones.



V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo. VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagados al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado. VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley. IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley. X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Quando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.”



“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

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

De las porciones normativas antes transcritas se desprende que aquellos contribuyentes que tributen bajo el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá efectuar las deducciones siguientes: a. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio. b. El costo de lo vendido. c. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. d. Las inversiones. e. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos al costo de lo vendido. f. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. g. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. h. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de la Ley del



Impuesto sobre la Renta. i. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II, del artículo 94, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. j. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; dicha deducción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate; o en su caso, el factor de deducibilidad será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Por otro lado, el citado artículo 28, en sus fracciones I y XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que no serán deducibles para los contribuyentes que tributen bajo el Título II del ordenamiento que nos ocupa, los siguientes conceptos:

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

* Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

* Aquellos 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; o 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, y que no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior; es decir, sólo será deducible una cantidad equivalente al 47% de los pagos efectuados por las personas morales que correspondan a ingresos exentos por el trabajador, o bien, una cantidad equivalente al 53% de dichas prestaciones no se disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal anterior.

Por otro lado, es necesario imponerse del contenido del artículo 93, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es del literal siguiente: DE LAS PERSONAS FISICAS.

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

III. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la



subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

VII. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VIII. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

X. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las



Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XI. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de



salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados.

Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos: a) Los agentes diplomáticos. b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad. c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad. d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros. e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias. f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios. g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

XVIII. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

XIX. Los derivados de la enajenación de: a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago



provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo. La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.

b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XX. Los intereses: a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año. b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año. Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios



de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

XXI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios, que provengan de contratos de seguros de vida cuando la prima haya sido pagada directamente por el empleador en favor de sus trabajadores, siempre que los beneficios de dichos seguros se entreguen únicamente por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social y siempre que en el caso del seguro que cubre la muerte del titular los beneficiarios de dicha póliza sean las personas relacionadas con el titular a que se refiere la fracción I del artículo 151 de esta Ley y se cumplan los demás requisitos establecidos en la fracción XI del artículo 27 de la misma Ley. La exención prevista en este párrafo no será aplicable tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de dividendos derivados de la póliza de seguros o su colectividad.

No se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios que provengan de contratos de seguros de vida, cuando la persona que pague la prima sea distinta a la mencionada en el párrafo anterior y que los beneficiarios de dichos seguros se



entreguen por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal.

El riesgo amparado a que se refiere el párrafo anterior se calculará tomando en cuenta todas las pólizas de seguros que cubran el riesgo de muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, contratadas en beneficio del mismo asegurado por el mismo empleador.

Tratándose de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por concepto de jubilaciones, pensiones o retiro, así como de seguros de gastos médicos, se estará a lo dispuesto en las fracciones IV y VI de este artículo, según corresponda. Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

XXII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIII. Los donativos en los siguientes casos: a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto. b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado. c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

XXIV. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

XXV. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.



XXVI. Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

XXVII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

XXVIII. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia. La enajenación a que se refiere esta fracción deberá realizarse ante fedatario público, y el enajenante deberá acreditar que es titular de dichos derechos parcelarios o comuneros, así como su calidad de ejidatario o comunero mediante los certificados o los títulos correspondientes a que se refiere la Ley Agraria. En caso de no acreditar la calidad de ejidatario o comunero conforme a lo establecido en el párrafo anterior, o que no se trate de la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros, el fedatario público calculará y enterará el impuesto en los términos de este Título.

XXIX. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la



persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.
- b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XIX inciso b), XX, XXI, XXIII inciso c) y XXV de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título. Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.



Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XVII, XIX inciso a) y XXII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 150 de esta Ley, estando obligado a ello. La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos



colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.”

Del precepto transcrito podemos obtener los siguientes conceptos que constituyen ingresos exentos para los trabajadores, y que serán objeto de la limitante establecida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando sean pagados por las personas morales a favor de los dichos trabajadores:

- I. Sueldos y salarios.
- II. Gratificaciones y aguinaldo.
- III. Las indemnizaciones.
- IV. Primas de vacaciones.
- V. Prima dominical.
- VI. Premios de puntualidad o asistencia.
- VII. Participación de los trabajadores en las utilidades.
- VIII. Seguro de vida.
- X. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
- XI. Previsión social.
- XII. Seguro de Gastos médicos.
- XIII. Fondo y cajas de ahorro.
- XIV. Vales de despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
- XV. Ayuda de transporte.



- XVI. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
- XVII. Fondo de pensiones, aportadas por el patrón.
- XVIII. Aportaciones a la prima de antigüedad.
- XIX. Gastos para fiestas de fin de año.
- XX. Subsidios por incapacidad.
- XXI. Becas para los trabajadores y/o sus hijos.
- XXII. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
- XXIII. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
- XXIV. Intereses subsidiados en créditos personales.
- XXV. Horas extras.
- XXVI. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
- XXVII. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón. Anteriores conceptos que serán deducibles en su totalidad, sino sólo en una cantidad equivalente al 47% o 53%, según sea el caso.

3.1.1 La legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos de los contribuyentes.

Sentados los conceptos de violación hechos valer por la empresa quejosa, es necesario imponernos del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que en la parte relativa dice:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”.



Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo en Revisión 1662/2006, estableció el contenido y alcance del derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, en “A fin de dar respuesta a los planteamientos respectivos, es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Pues bien, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho 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. De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquélla 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, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate. De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción...”

Ahora bien, de la anterior transcripción podemos obtener la siguiente afirmación: el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, 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 proporción. Por otro lado, es necesario imponerse del contenido del artículo 9 y 27, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en la parte que interesa, es del literal 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...”

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

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria...”

La anterior porción normativa nos indican que un contribuyente que tribute bajo el mencionado Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obtendrá la utilidad fiscal bajo la cual deberá enterar el impuesto sobre la renta, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por dicho título; siendo requisito de dichas deducciones que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Precisado lo anterior, y atendiendo las consideraciones referidas anteriormente, relativas a los parámetros a que puede acudir el legislador a efecto de determinar los conceptos que debe reconocerse en materia de impuesto sobre la renta; se estima que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, al limitar la deducibilidad de pagos de previsión social realizados por el patrón.

Dicho lo anterior, la Primera Sala de nuestro más Alto Tribunal al resolver el amparo en revisión 316/2008, en la que se ocupó –entre otras cosas- determinó “¿A qué mecanismos sustractivos puede acudir el legislador tributario a fin de incorporar los conceptos a los que, por decisión propia, por mandato constitucional o por cualquier otro



motivo, reconocerá un impacto en materia de impuesto sobre la renta?"; de cuya ejecutoria se desprenden las siguientes premisas:

I. Las deducciones constituyen los conceptos que debe disminuirse de los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en el caso contrario.

II. Que en materia de impuesto sobre la renta, por regla general, un desembolso será deducible si está *íntima o causalmente relacionado* con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

III. Que existen *conceptos respecto* de los cuales generalmente *no es dable contemplar la posibilidad de deducibilidad* de los mismos, cuando se identifican las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, como acontece -por regla general- con los desembolsos efectuados con motivo de *consumos personales*.

IV. Se identifican como "*deducciones estructurales*" cuando se trata de figuras sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, las siguientes: *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, como acontece en el caso de la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, ya que una parte de la utilidad no la conserva el patrón, sino que la transfiere, en acatamiento al mandato constitucional a los empleados.

De la ejecutoria que antecede, derivó la Tesis 1a./J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, página 170, de rubro y texto:

“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 público.”

Por otro lado, tenemos que la regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente *pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine*; sin embargo, ello no implica que no se pueda efectuar un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, en el sentido de si la erogación que se pretende deducir, debe reconocerse para esos efectos, es decir para ser susceptible de deducción en su determinación, en atención al derecho humano de proporcionalidad tributaria, prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo sostenido en el párrafo que antecede encuentra sustentó en la Tesis 1a. XXVIII/2007, emitida por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 638, que a continuación se transcribe:

“DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas



erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

De lo anterior, podemos decir que en materia de impuesto sobre la renta, por regla general, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos, es decir con la actividad de la empresa; ya que de no producirse se verían afectadas sus actividades o se entorpecería su normal funcionamiento; las cuales se identifican como “deducciones estructurales”.

Mientras que por otro lado, existen conceptos respecto de los cuales no es dable contemplar su deducibilidad cuando no están vinculadas a los costos de producción del ingreso, u objetivo de la empresa, identificadas como “no estructurales o beneficios”.

Seguido de lo anterior, corresponde determinar si los pagos efectuados por el patrón en favor de sus trabajadores por los conceptos antes señalados, y que se encuentran limitados por el artículo reclamado como inconstitucional, constituyen gastos estrictamente indispensables, para los fines de la actividad de la quejosa, y por ende para la generación de ingresos; es decir, determinar si constituyen deducciones estructurales.

Al respecto, tenemos que el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, en su texto literal establece lo siguiente:

“Artículo 84. El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.”

Entonces, el numeral transcrito nos informa de manera cierta que el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.



La interpretación del anterior numeral fue realizada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Contradicción de Criterios 94/2001-SS, en la que sostuvo que en términos del “el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo de manera ordinaria y permanente, es decir, todo aquello que habitualmente se sume a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre; que ante la necesidad de los trabajadores de hacer frente a los gastos de fin de año, en la exposición de motivos de la Ley Federal del Trabajo de 1970, como en el proceso legislativo, se reconoció la necesidad de incorporar al aguinaldo en la Ley con el carácter de percepción de índole obligatoria...”

Resulta entonces, que en los términos referidos tenemos que el salario de un trabajador se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie, y cualquiera otra cantidad o prestación que se le entregue por su trabajo de manera ordinaria y permanente, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre; los cuales deben ser considerados como erogaciones estrictamente indispensables, para los fines de la actividad de la quejosa, por lo que constituyen deducciones estructurales.

Es así, ya que en términos de los artículos 25 y 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, y que en el caso lo constituye el pago de salarios a sus trabajadores o de cualquier prestación que se le entregue por su trabajo; y respecto del cual el legislador debe valorar la erogación, y en su caso, reconocer su deducibilidad de dicho concepto, pues



representa un gastos inevitable e indispensables para la obtención de ingresos, pues guarda directa vinculación con la capacidad contributiva de la quejosa.

Así, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, pues de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio; de ahí, que dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocer dicha deducción.

Máxime, que si en el caso tenemos que el patrón realiza el pago de salarios a sus trabajadores, o de cualquier prestación que se le entregue por su trabajo, dicho pago –como se sostuvo en la Contradicción de Tesis 41/2005-PL, resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación- “no se trata de un donativo o de un dispendio injustificado, sino de una disposición de los recursos de la empresa, efectuada como auténtica compensación por servicios personales prestados al empleador (...) de ahí, que dichos pagos efectuados al trabajador por su trabajo, tanto como lo es el salario pagado en efectivo. En tal virtud, se concluye que se trata de erogaciones que constituyen gastos necesarios e indispensables para la obtención de los ingresos.”

Resultan aplicables a lo antes sostenido, por las consideraciones que contienen, las Tesis que a continuación se transcriben:

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto, 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, viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, en virtud de que los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, reciben un tratamiento distinto en razón de la forma en que se organicen sus trabajadores. Así, para este Alto Tribunal es evidente que la referida deducción se hace depender de la eventualidad de que sus trabajadores estén sindicalizados o no, así como del monto correspondiente a las prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores, situación que se refiere a relaciones laborales, las cuales, en este aspecto, no son relevantes para efectos del impuesto sobre la renta -cuyo objeto lo constituye el ingreso del sujeto pasivo-. De esta manera, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el monto deducible por concepto de gastos de previsión social, lo que repercute en la cantidad total del impuesto a pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo. Además, lo mismo acontece en el caso de los patrones que no tienen trabajadores sindicalizados, pues en este supuesto también se limita injustificadamente el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, ya que no pueden exceder de un tope monetario, vinculado al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, violándose la equidad tributaria.”

(Tesis P./J. 129/2006 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 5)



“RENDA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables. Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. Así, aplicando el criterio utilizado por este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad.

En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable - pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social



por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados.

Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados - los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional - dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, se estima que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa reclamada no podía fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas.

Finalmente, en lo que concierne al fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores.

Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento.”



(Tesis P./J. 128/2006, emitida por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 7)

En consecuencia de lo anterior, se estima fundado el concepto de violación identificado como “**PRIMERO**”, al inicio de este considerando, pues el artículo 28, fracción XXX, en relación con el diverso 25, ambos de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. Para robustecer las consideraciones anteriores, se precisa que en términos de lo sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver Contradicción de Tesis 41/2005- en el sentido de que procede informar en relación con los criterios de razonabilidad que pueden aplicarse en el análisis de las disposiciones legales, cuando se alega una violación a los principios tutelados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; cuando se plantea la existencia de una medida legislativa que provocaría una vulneración a los derechos de los gobernados, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar la proporcionalidad de la medida frente a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma; es decir, si en la especie si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una vulneración injustificada a los derechos de los gobernados.

El juicio de razonabilidad es susceptible de ser aplicado en el análisis de la constitucionalidad de una medida normativa, que en el caso que nos ocupa corresponde a la fracción XXX, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que se trata de un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra. Pues bien, procede realizar el juicio de razonabilidad respecto del establecimiento de la restricción para la deducción de las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores pagadas por los patrones.



De la exposición de motivos enviada por el Poder Ejecutivo Federal al Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se aprecia –en lo que interesa- lo siguiente: “Por otra parte, las necesidades de gasto del país sobrepasan los recursos tributarios que se recaudan. En efecto, actualmente los ingresos tributarios en México representan aproximadamente el 16% del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que los países de América Latina y los que son miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) cuentan con ingresos tributarios promedio del 19% y 25%, en relación con su PIB, respectivamente. En el caso de México, si se excluyen los ingresos petroleros, la recaudación representaría sólo el 10% del PIB, ubicando a nuestro país en los últimos lugares entre los países miembros de la OCDE, e incluso por debajo de países de América Latina con similar nivel de desarrollo.

Esta situación limita la capacidad del Estado para atender las necesidades más urgentes de la población así, mientras que en México el gasto público total representa 19.5% del PIB, el promedio para los países de América Latina y de la OCDE es de 27.1% y 46.5% del PIB, respectivamente. Lo anterior se traduce en que los recursos que podrían destinarse a programas públicos en áreas prioritarias como educación, salud, inversión en infraestructura, investigación y desarrollo, seguridad social y seguridad pública, no sean suficientes. A su vez, ello impacta negativamente en el bienestar de la población y la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía. Con objeto de aumentar la capacidad del Estado mexicano es indispensable fortalecer los ingresos del sector público.

En este contexto, el Plan Nacional de Desarrollo 2013–2018 establece como líneas de acción hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal, así como adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.

Asimismo, es conveniente simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y facilitar la incorporación de un mayor número de contribuyentes al padrón fiscal, lo cual es acorde con la estrategia de modernización, a la vez que propiciará una mayor cercanía del gobierno con la población.



En consistencia con lo anterior, en la presente Iniciativa se plantean una serie de propuestas cuyos objetivos primordiales son fortalecer los ingresos públicos y, como se ha mencionado anteriormente, simplificar el sistema tributario.

La arquitectura vigente de los impuestos directos descansa en el “sistema renta”, conformado por tres diferentes gravámenes: ISR, IETU e IDE. La interacción de los componentes del sistema renta representa un alto grado de complejidad tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, que se traduce en un elevado costo de cumplimiento y de control. Así, para avanzar hacia la meta de la simplificación fiscal, se propone a consideración de esa Soberanía la eliminación tanto del IETU como del IDE, de manera que sólo permanezca como impuesto al ingreso, el ISR.

Adicionalmente, se propone realizar una serie de modificaciones al ISR, las cuales además de simplificar su diseño y estructura, contribuirán a recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base. Por un lado, se propone eliminar las disposiciones que prevén tratamientos preferenciales, los cuales, además de generar inequidad, hacen compleja la aplicación, cumplimiento y control del impuesto para el contribuyente y la autoridad fiscal y, por otra parte, se plantean modificaciones tendientes a ampliar el potencial recaudatorio de este impuesto.

Es importante señalar que ante la eliminación del IETU y del IDE, los cuales actúan como impuestos mínimos y de control del ISR, es necesario modificar la estructura de este último impuesto, a fin de que no se debilite su recaudación; por ello, se propone recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal y establecer la aplicación de un esquema general. Con lo anterior, se alcanzará un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad.

La estructura del ISR vigente contiene diversos regímenes preferenciales y tratamientos de excepción que generan distorsiones, restan neutralidad, equidad y simplicidad, y generan espacios para la evasión y elusión fiscales derivando en una importante pérdida de recursos fiscales. (...)



Prohibición de deducciones. La operación normal de un sistema de ISR, es que un pago efectuado sea deducible para el contribuyente que lo realiza y acumulable para el contribuyente que lo recibe. En general, esta simetría provoca que un contribuyente vea disminuida su base imponible en la misma medida en que el otro la ve incrementada.

Sin embargo, existen operaciones entre partes relacionadas en las que un contribuyente deduce un pago, mientras que su contraparte no lo acumula o el mismo está sujeto a una tributación mínima o incluso es deducido también por otra parte relacionada.

Para evitar éstas y otras prácticas elusivas, la OCDE ha desarrollado un proyecto para combatir la “Erosión de la Base y Desplazamiento de Utilidades” (BEPS por sus siglas en inglés). Este proyecto surge con el objetivo de evitar que empresas multinacionales desplacen artificialmente utilidades, lo cual da como resultado que paguen cantidades muy bajas de impuesto o incluso que se genere una doble no imposición (en su país de residencia y en el país que obtienen el ingreso). Esto perjudica la imparcialidad e integridad del sistema fiscal.

En el plan de acción de este proyecto se recomendó, entre otras cosas, que los países desarrollen disposiciones para neutralizar los efectos de instrumentos y entidades híbridas bajo los cuales se aprovecha la diferente caracterización que existen en el derecho interno y en el derecho extranjero de un ingreso o entidad para tomar una ventaja fiscal que el legislador no tuvo la intención de otorgar.

Específicamente se menciona la incorporación de disposiciones que nieguen la deducción de pagos que no sean acumulables para el receptor, así como negar la deducción de pagos que también sean deducidos por sus partes relacionadas. Siguiendo estas recomendaciones y con el fin de eliminar la posibilidad de llevar a cabo actividades de elusión fiscal, se propone prohibir la deducción de pagos efectuados a partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que no se encuentren gravados o lo estén con un impuesto inferior al 75% del ISR causado en México de conformidad con la nueva Ley del ISR. Asimismo, se propone prohibir la deducción de pagos que también sean deducibles para partes relacionadas residentes en México o en el extranjero. Límite de 4% a las



deducciones por donativos a la Federación, entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados.

Con el objeto de promover la donación a las instituciones de beneficencia, asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro que operan en México, que a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR conserven u obtengan autorización para ser donatarias autorizadas, el Ejecutivo Federal a mi cargo propone establecer un tope máximo a la deducción por los donativos que los contribuyentes efectúen a favor de la Federación, las entidades federativas, los municipios, o sus organismos descentralizados, fijado en el 4% del total de utilidad fiscal obtenida o de sus ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior.

De esta manera, aun cuando el límite total deducible por concepto de donativos se establece en el 7% de la utilidad fiscal o de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, el tope fijado en el 4% será un incentivo para que los donantes diversifiquen la entrega de sus recursos hasta el límite total deducible, entre un mayor número de beneficiarios, sin que sean la Federación, las entidades federativas, los municipios, o sus organismos descentralizados quienes acaparen mayores donativos en detrimento de las donatarias autorizadas cuya única fuente de ingresos la constituyen los donativos que reciben, los cuales les permiten desempeñar actividades filantrópicas en beneficio de las personas, grupos y sectores más vulnerables de la sociedad mexicana (...)

Simetría fiscal. Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago –que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. El



principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

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

Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR. Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico. Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

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

Algunos de los conceptos de gasto ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros. Cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones. La Ley del ISR vigente permite la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluso cuando éstas sean a cargo



de los trabajadores. Asimismo, para efectos del trabajador, se establece que dicho beneficio es un ingreso exento.

Este tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso y ser deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal, y erosiona la base del ISR. Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el ISR, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes...”

Por su parte, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, al dictaminar la anterior iniciativa de ley del Ejecutivo Federal, determinó lo siguiente:

“Simetría fiscal. La exposición de motivos de la Iniciativa que se somete a dictamen señala que los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la desaparición de los impuestos mínimos y de control. Por ello, con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador y considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR. El Ejecutivo Federal contempla acotar la deducción para el patrón de las erogaciones remunerativas para el trabajador, que al ser ingresos considerados exentos total o parcialmente por la Ley del ISR, generan un gasto fiscal al erario al convertirse en un medio de elusión fiscal. En consecuencia, en la Iniciativa sujeta a dictamen se propone que sólo proceda la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR. Algunos de los conceptos de gasto ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras,



prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros. Cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones. La Iniciativa que se dictamina plantea considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón, toda vez que dicho tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón, lo que erosiona la base del ISR...”

Del examen de las exposiciones de motivos transcritas, se sigue que la reforma de referencia tuvo, entre otros propósitos:

- a. Aumentar la recaudación.
- b. Facilitar el impuesto directo relativo al “sistema renta”, y atenuar su costo de cumplimiento y control, de manera que sólo permanezca como impuesto al ingreso el Impuesto sobre la Renta.
- c. Recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal y establecer la aplicación de un esquema general, a fin de alcanzar un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad, así como establecer un parámetro de vinculación entre los contribuyentes, y de equilibrio entre ingresos y gastos.
- d. Que la deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del Impuesto sobre la Renta, al permitirse que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador, resulta un tratamiento fiscal asimétrico, ya que resulta particularmente perjudicial para la recaudación. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del Impuesto sobre la Renta, y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del Impuesto sobre la Renta; limitándose la deducción de hasta el 0.47, o en su caso el 0.53, según sea el caso de que se trate.
- e. Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el Impuesto sobre la Renta, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador



pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes.

De lo anterior se tiene por constitucionalmente válidos los objetivos primarios que se persigue en la exposición de motivos antes transcrita, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira; además de que el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los gobernados con dichas finalidades, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular ciertas conductas, constriñendo la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.

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

Sin embargo de lo anterior, se estima que la medida utilizada por el órgano constituyente resulta *desproporcional*, toda vez que las finalidades perseguidas no se consigue con el mecanismo establecido, pues la restricción a la deducción de un gasto necesario e indispensable, que en la especie está representado como aquellos pagos de cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patronos, impide que a los mismos se les reconozca el carácter de erogaciones que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, y por tanto, susceptibles de disminuir la base gravable; anterior situación que contraviene lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Además la medida en análisis está más bien encaminada a desincentivar el otorgamiento de este tipo de prestaciones en favor de los trabajadores, pues en su caso, los



empleadores dejarían de realizar aquellos pagos de cuotas de seguridad social que corresponde originalmente a dichos trabajadores; afectándose en su caso, el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. Y es que, debe tomarse en cuenta que esta pretensión, desde luego deseable en la medida en la que busca un mejoramiento de las condiciones de vida de los trabajadores, minimiza la posición del empleador que, erogando un gasto necesario e indispensable para la consecución del ingreso (gravable), no podrá efectuar la deducción correspondiente —pues no reconocerla por completo— ya que no puede dejar de tomarse en cuenta que se trata de gastos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado —tanto como lo es el salario—, independientemente de la finalidad social más trascendental que pudieran tener —y que, en todo caso, podría justificar algún trato fiscal preferencial para el trabajador, como efectivamente se logra mediante el otorgamiento de una exención—, sin que se aprecie una causa que justifique una limitante en la deducción del concepto para el empleador.

Consecuentemente, se sostiene que la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, se ve afectada injustificadamente por el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal del año dos mil catorce, ya que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues no se le permite efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen. Lo anterior es así, en virtud de que el numeral combatido por la parte quejosa le conmina a contribuir al gasto público, de conformidad con una situación económica y fiscal que realmente no refleja su capacidad contributiva auténtica, toda vez que se le obliga a determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que realiza la empresa por concepto de cuotas de seguridad social que corresponde originalmente a dichos trabajadores, trascienden en la determinación de su capacidad contributiva, lo que provoca que se viole en perjuicio del causante del impuesto la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



Finalmente, no pasa desapercibido para este órgano de control constitucional, lo aducido en la referida exposición de motivos referente a que el numeral tildado de inconstitucional, tiene como finalidad el lograr un tratamiento fiscal simétrico, ya que al acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos, rompe dicho principio de simetría fiscal, y por ende erosiona la base del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto de lo anterior, es válido tener en cuenta lo sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo en Revisión 1134/2009, en el que –en la parte que interesa- sostuvo lo siguiente:

“...En otro aspecto, la calificación de inoperancia deriva también de que, aun acotando su argumento a los supuestos en los que efectivamente parecería materializarse una falta de simetría fiscal, no debe pasarse por alto que la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal, como una condición que traiga consigo la violación a la garantía de legalidad tributaria.

Como se ha señalado, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes al nivel de los ingresos y las deducciones, marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción. Sin embargo, la simetría fiscal, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos, no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguna de las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental; es más, podría decirse que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos, en un sentido o en otro, para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal. De esta forma, si la falta de simetría fiscal provocara efectos coincidentes a los que provoca la violación a alguna de las garantías constitucionales de la materia tributaria, es claro que la inconstitucionalidad del precepto que se trate deriva de esta última circunstancia, y no



de los juicios que se puedan hacer en torno a la asimetría, pues no debe pasarse por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

En concreto, en relación con la doctrina jurisprudencial de esta Corte en torno a la garantía de legalidad en materia tributaria, es el caso que ninguno de sus postulados ni alguna consideración que novedosamente pudiera surgir en el análisis del presente asunto, lleva a sostener que la falta de simetría fiscal en el aspecto reclamado por la quejosa — aun dimensionada con mayor claridad, como se ha hecho en el presente considerando— tenga como consecuencia la inconstitucionalidad de dichos preceptos.

En tal virtud, dado que no se aprecia que el reclamo de la quejosa, aduciendo a un caso de asimetría fiscal, tenga méritos para ser revisado desde la óptica de la garantía constitucional de legalidad tributaria, debe concluirse que dichos reclamos devienen inoperantes.”

La anterior consideración de nuestro Máximo Tribunal nos permite obtener las siguientes premisas:

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

* Que la doctrina jurisprudencial de ese Alto Tribunal no le ha reconocido a la asimetría fiscal, la condición que la misma traiga consigo una violación a la garantía tributaria.

* Que el concepto de simetría fiscal, resulta útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos.

Resulta entonces, que la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo impugnado no se provoca de la simetría o asimetría fiscal, pues resulta claro que dicha inconstitucionalidad deriva de la violación a alguno de los derechos constitucionales en materia tributaria, y no de los juicios que se puedan hacer en torno a dicho enunciado de



política fiscal en el procedimiento de creación de la norma; sin que sea válido considerar al concepto contable en comento, como suficiente para sostener la constitucionalidad del mismo.

En virtud de lo anterior, resulta innecesario realizar el análisis de los restantes argumentos esgrimidos por la parte quejosa; pues su estudio ningún beneficio mayor al ya obtenido, le traería al impetrante de garantías y en nada variaría el sentido del fallo.

Sobre el particular, es aplicable la Jurisprudencia número II.3o. J/5, sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, Octava Época, Fuente Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX, Marzo de 1992, página 89, que reza:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. ESTUDIO INNECESARIO DE LOS. Habiendo resultado fundado y suficiente para otorgar el amparo solicitado, uno de los conceptos de violación, resulta innecesario el estudio de los demás conceptos de violación vertidos en la demanda de amparo.”

SÉPTIMO. Efectos de la concesión de amparo. Se concede el amparo y protección de la Justicia Federal, para el efecto de que, una vez que esta sentencia cause el grado de ejecutoria, y a fin de restituir a la solicitante de amparo en el goce de la garantía individual violada, no se apliquen a la empresa quejosa lo previsto en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce; se le permita deducir la totalidad de todos aquellos pagos, debidamente probados ante la autoridad exactora, con motivo de gastos de previsión social o de aquellos que hubiere realizado a nombre de sus trabajadores que hubiesen sido pagados por ella, a partir del primero de enero de dos mil catorce, y que constituyan para los mismos ingresos exentos para el trabajador, sin aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, o en su caso, el factor de 0.47, según sea el caso.

Por lo expuesto y fundado, y con apoyo, además, en lo dispuesto por los artículos 61, 62, 63, 74, 77, 217 y demás relativos y aplicables de la Ley de Amparo, se



RESUELVE:

PRIMERO. Se sobresee en el presente juicio de amparo, promovido por la empresa ***** , en contra de los actos reclamados y autoridades responsables referidos en los considerandos segundo y tercero de este fallo, por las razones que informan que en los mismos se exponen.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión AMPARA Y PROTEGE a la empresa ***** , por las razones apuntadas en el considerando SEXTO de esta sentencia, para los efectos precisados en el último considerando.

NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvió y firma Paula María García Villegas Sánchez Cordero, Jueza Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien actúa asistida del secretario José Manuel Villanueva García, quien autoriza y certifica que las promociones que en su caso, generaron la presente resolución, y la resolución misma, se encuentran debidamente incorporadas al expediente electrónico. Doy fe.

El suscrito actuario hace constar, que con esta fecha _____, se notificó a las partes por medio de lista, la resolución que antecede (con excepción de aquella parte a la que, en su caso, se hubiere ordenado notificar personalmente), toda vez que no compareció ninguna parte a oír la personalmente, y que con fecha _____, surtió todos sus efectos legales, de conformidad con lo previsto en los artículos 26, fracción III y, 31, fracción II, de la

Ley de Amparo. Doy fe.

El Actuario.



Juan Carlos Salazar Soberanis.

ESTA HOJA CORRESPONDE AL EXPEDIENTE NÚMERO 80/2014, DEL ÍNDICE DEL JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN EL DISTRITO FEDERAL. CONSTE.

El licenciado(a) Juan Manuel Villanueva García, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 8, 13, 14, 18 y demás conducentes en lo relativo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en el ordenamiento mencionado. Conste.



4 CONCLUSIONES Y PROPUESTAS:

1. La evolución en la denominación del Capítulo Primero, del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando a ser de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, permite identificar hoy, que los principios constitucionales de la tributación: legalidad, proporcionalidad y equidad, que en su momento por interpretación jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los consideró como “garantías individuales” a pesar de estar fuera de los primeros 29 artículos constitucionales que las contemplan, son derechos humanos.
2. Al establecer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, ya que de no ser así, se estarían violentando derechos humanos en contra de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.



3. Hoy en México, el Congreso de la Unión legisló recientemente, un paquete de reformas fiscales a diversos ordenamientos federales (Legislatura., 2013.), el proceso legislativo derivó no en el establecimiento de nuevas contribuciones, pero sí en la ampliación de conceptos que anteriormente no se encontraban gravados en materia del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; si el legislador federal no acató en su quehacer reformador los principios constitucionales de la tributación establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los sujetos afectados, mediante la institución jurídica del amparo, podrán solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión por una evidente violación a sus derechos humanos.

4. De acuerdo con el artículo 1º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado el 10 de junio de 2011, los jueces están autorizados para realizar un control de convencionalidad “ex officio”, esto es, con independencia de que las partes lo invoquen, para que cuando el juzgador del amparo advierta que la norma general, acto u omisión reclamada de la autoridad responsable vulnera los derechos humanos del quejoso (los principios constitucionales de la tributación en este caso), debe abordar el estudio de esa violación, con independencia de que las partes invoquen o no dicha infracción en sus conceptos de violación o agravios, esta suplencia reviste una protección más amplia en cuanto al objeto, debido a que no se limita a violaciones de derechos humanos en materia de constitucionalidad y convencionalidad, sino también de legalidad.



5 APÉNDICE.

I.

Jurisprudencia XXVII. 1º. (VIII Región) J/3 (10ª.)

[J]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 3; Pág. 1830.

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN EL JUICIO DE AMPARO. PROCEDE CUANDO EL JUZGADOR ADVIERTA LA VIOLACIÓN DE DERECHOS HUMANOS.

De acuerdo con el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto vigente a partir del once de junio de dos mil once, todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos establecidos en aquella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, interpretando las normas relativas a esos derechos de conformidad con dichos ordenamientos (principio de interpretación conforme) favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia (*principio pro homine*). Lo anterior, acorde con los principios de interdependencia, indivisibilidad, universalidad y progresividad, de los cuales se advierte que los derechos humanos se interrelacionan y dependen recíprocamente unos de otros y tienen como origen común la dignidad humana, por lo cual no es procedente relegar algunos para conceder prioridad a otros ni puede existir jerarquía entre ellos, lo que significa que todos los derechos humanos deben ser objeto de protección sin distinción alguna. En atención a lo expuesto y de conformidad con el artículo 103 de la Carta Magna, a las autoridades jurisdiccionales que conozcan del amparo les corresponde con mayor énfasis, en razón de sus funciones de impartición de justicia y conforme al objeto del citado juicio, "proteger" y "garantizar" los derechos humanos en las controversias sometidas a su competencia. Por su parte, los artículos 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y 25, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establecen que toda persona tiene derecho a un recurso "efectivo" ante



los tribunales competentes, que la amparen contra los actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución y esos instrumentos normativos. Asimismo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la tesis P. LXVII/2011 (9a.), de rubro: "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.", que los Jueces están autorizados para realizar un control de convencionalidad *"ex officio"*, esto es, con independencia de que las partes lo invoquen, pues dicha facultad no debe quedar limitada exclusivamente por las manifestaciones de los accionantes en cada caso concreto. En observancia de todo lo anterior, cuando el juzgador de amparo advierta que la norma general, acto u omisión reclamada de la autoridad responsable vulnera los derechos humanos del quejoso, debe abordar el estudio de esa violación, con independencia de que las partes invoquen o no dicha infracción en sus conceptos de violación o agravios, pues de esta manera se favorece el acatamiento de los principios señalados y se resguarda el efecto útil del juicio de amparo como medio para proteger y garantizar los derechos fundamentales, sin soslayar, desde luego, los presupuestos necesarios para suplir la deficiencia de argumentos, tales como que el juzgador tenga competencia, que el juicio sea procedente y que se respete la litis planteada. Esta suplencia complementa la prevista en la Ley de Amparo, ya que revela mayores alcances en cuanto al sujeto, al proceder en favor de cualquier persona y no sólo en beneficio de determinados individuos, circunstancia que, sin embargo, no torna inoperante el beneficio regulado en dicha ley, pues éste reviste una protección más amplia en cuanto al objeto, debido a que no se limita a violaciones de derechos humanos en materia de constitucionalidad y convencionalidad, sino también de legalidad. Lo anterior deja entrever que si bien ambas clases de suplencia pueden concurrir en ciertos casos, en otros puede resultar procedente una u otra, de manera que la contemplada en la Ley de Amparo sigue teniendo plena eficacia en los supuestos que prevé.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA OCTAVA REGION



AMPARO DIRECTO 132/2012 (EXPEDIENTE AUXILIAR 226/2012). 13 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretaria: Claudia Luz Hernández Sánchez.

Amparo directo 356/2012 (expediente auxiliar 586/2012). Lizbeth Angélica Ancona Chuc. 10 de agosto de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Ybraín Hernández Lima. Secretario: Edgar Bruno Castrezana Moro.

Amparo en revisión 321/2012 (expediente auxiliar 863/2012). 5 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Ybraín Hernández Lima. Secretario: Edgar Bruno Castrezana Moro.

Amparo directo 613/2012 (expediente auxiliar 892/2012). Dalia del Socorro Rodríguez Palomo. 31 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Amparo en revisión 343/2012 (expediente auxiliar 964/2012). 15 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Nota:

Por ejecutoria del 28 de noviembre de 2012, la Primera Sala declaró sin materia la contradicción de tesis 287/2012 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis, al existir la jurisprudencia 1a./J. 29/2013 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 313/2013, desechada por acuerdo de 2 de julio de 2013.



La tesis aislada P. LXVII/2011 (9a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro III, Tomo 1, diciembre de 2011, página 535.

Esta tesis es objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 385/2013, pendiente de resolverse por el Pleno.

II.

Las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general

I. Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo de viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate o recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.

II. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy



bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.

III. Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. La paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.

IV. Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere una gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente



alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda.



6 BIBLIOGRAFÍA

- Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra. (15 de marzo de 2013). *Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México*. Recuperado el 19 de Junio de 2014, de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México: <http://www.juridicas.unam.mx>
- (5 de Febrero de 1917). *Diario Oficial de la Federación*, págs. 149-161.
- Blanc Altermir, A. (2001). Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal. *La protección internacional de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, 70.
- Bobbio, N. (1965). El fundamento de los derechos humanos. *Revista internacional de filosofía.*, 70.
- Castro y Castro, J. (2009). *El polémico amparo fiscal*. México : Trillas.
- Cruz de Quiñones, L. (2012). *Derechos humanos y la tributación*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2013.). *Principios de derecho tributario*. México.: Limusa.
- Escalona Martínez, G. (2004). *La Naturaleza de los Derechos Humanos*. México: Comisión de los Derechos Humanos.
- Ferrajoli, L. (2001). *Fundamento de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta.
- Ferrajoli, L. (2006). *Sobre los derechos humanos y sus garantías*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
- Francesca, A. N. (1789). *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*. Francia.
- Francesca., A. N. (1789.). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Francia.
- Gregorio, P.-B. (1994). *La universalidad de los derechos humanos*. San José Costa Rica: Corte Internacional de los Derechos humanos.
- Humanos, C. I. (1980). Principios que rigen los Derechos Humanos. *La proclamación de Teherán* (pág. 80). Teherán: Organización de la Naciones Unidas.
- Impuestos, equidad y proporcionalidad de los, 385 (Pleno de la Suprema Corte 1962).
- Jefferson, T. (4 de julio 1776.). *La declaración de independencia de los Estados Unidos de Norteamérica*. Filadelfia.
- Legislatura., C. d. (24. de Noviembre. de 2013.). La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014. *Diario Oficial de la Federación*.



- Lozano, José María y Manuel. (1877). *Legislación mexicana o colección completa de las disposiciones legisaltivas expedidas desde la independencia de la República*. México.: Oficial.
- ONU, O. d. (10 diciembre 1948). Carta de las naciones unidas. París.
- ONU, o. d. (1946). La declaración universal de los derechos humanos. París.
- Principio Pro Homine, Su aplicación es obligatoria, 464 A (Suprema Corte de Justicia de la Nación).
- Sartori, G. (2003.). *Ingenería constitucional comparada*. México.: FCE.
- Smith, A. (1994.). *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México.: Publicaciones O, S.A.
- Unión, C. d. (2014). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México: Porrúa.
- Valdés Costa, R. (2011). Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. *Revista tributaria.*, 207- 214.
- Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra. (septiembre de 2011). *prodecon.gob.mx./Documentos/Documentos%20Básicos*. Recuperado el 25 de mayo de 2014, de <http://www.jurídicas.unan.mx>
- Vela Peón, A. A. (2011.). De la rutina del causante al mínimo vital. *Revista conmemorativa del XXV aniversario del IDC.*, 11-18.