

Nuevas sentencias de amparo en contra del límite a la deducción de los pagos de nómina



10

 NATERA

Lic. Luis Felipe Reyna
López, Asociado de Natera
Consultores, S.C.



Este tema fue objeto de un gran porcentaje de las demandas de amparo presentadas en el mes de febrero pasado. Aun cuando la Suprema Corte no se ha pronunciado al respecto, el pasado mes de septiembre comenzaron a notificar las primeras sentencias, a través de las cuales se otorgó el amparo y protección de la Justicia de la Unión. Por ello, en este trabajo se hace una descripción de los argumentos conforme a los cuales se otorgaron los referidos amparos

INTRODUCCIÓN

Como recordarán, el pasado 11 de diciembre de 2013 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” (Decreto), mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2014.

Mediante la publicación del Decreto se expidió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), lo que permitió que los contribuyentes que se ubicaran en las hipótesis de la nueva ley, se encontraran legitimados para promover juicio de amparo indirecto en contra de las disposiciones que estimaran inconstitucionales.

En ese sentido, una de las disposiciones que causó mayor inquietud y controversia entre los contribuyentes es la que se encuentra contenida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, misma que limitó el monto de deducción de los pagos efectuados por los patrones que, a su vez, resulten en prestaciones exentas para los trabajadores.

Como es por muchos conocido, esa disposición fue objeto de un gran porcentaje de las demandas de amparo presentadas en el mes de febrero pasado, en contra de la LISR, por lo que existe gran expectativa respecto a la determinación que en definitiva efectuará el Poder Judicial de la Federación (PJF) sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la misma.

En este contexto, aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) no se ha pronunciado

al respecto, el pasado mes de septiembre los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región,¹ comenzaron a notificar las primeras sentencias relativas al artículo 28, fracción XXX de la LISR, a través de las cuales se otorgó el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

Derivado de lo anterior, en el presente tema de estudio se hace una descripción de los argumentos conforme a los cuales dichos Juzgados otorgaron el referido amparo.

ALCANCE DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX DE LA LISR

El artículo 28, fracción XXX de la LISR² limita la deducción de los pagos efectuados por los patrones que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores.

En ese sentido, ese precepto establece que no serán deducibles estos pagos hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de los mismos.

Sin embargo, este artículo también señala que se aplicará el factor del 0.47 al monto de esos pagos cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para tales trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

De esta manera, el artículo 28, fracción XXX de la LISR no permite la deducción completa, sino sólo hasta cierto porcentaje de las erogaciones efectuadas por los patrones, que a su vez resulten en ingresos exentos para los trabajadores.

¹ De conformidad con la circular 3/CCNO/2014, emitida por la Comisión de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, de fecha 24 de abril de 2014, los juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región son los órganos jurisdiccionales encargados de resolver en primera instancia todos los juicios de amparo promovidos en contra de la LISR en la Primera Región

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

...

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

En este contexto, para efecto de determinar cuáles son los pagos efectuados por los patrones que a su vez resultan en ingresos exentos para los trabajadores, es preciso remitirse al artículo 93 de la LISR, toda vez que el mismo establece qué ingresos se deberán considerar como exentos para las personas físicas.

En ese sentido, y para una mayor facilidad en la identificación del alcance de las erogaciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR, en el siguiente cuadro se señalan cuáles son los pagos que, en términos de lo dispuesto por el artículo 93 de la LISR, resultan exentos para los trabajadores, así como el fundamento que obliga al patrón a erogarlos los mismos.

Prestaciones exentas para el trabajador (artículo 93 de la LISR)	Obligación del patrón
Prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores de salario mínimo general	Los artículos 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), así como 48, 67, 68, 71, 73, 80, 87 y 162 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) obligan al patrón a pagar al trabajador, tiempo extra, trabajo en días de descanso, prima vacacional, prima dominical, gratificaciones y prima de antigüedad
Tiempo extraordinario dentro de los límites de la LFT	Resulta obligatorio para el patrón pagar el tiempo extraordinario de trabajo en términos de los artículos 67 y 68 de la LFT
Días de descanso laborado	En términos del artículo 73 de la LFT, resulta obligatorio para el patrón pagar los días de descanso laborados con un salario doble más del que correspondía a ese día
Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades	Son obligatorias para el patrón, en términos de lo establecido en sus contratos laborales, contratos colectivos de trabajo y contratos-ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 23 de la CPEUM, así como 56 y 57 de la LFT
Prestaciones de previsión social	Las prestaciones de previsión social son obligatorias para el patrón en términos de lo establecido en sus contratos laborales, contratos colectivos de trabajo y contratos-ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 23 de la CPEUM, así como 56 y 57 de la LFT
Fondo de ahorro	Las aportaciones para el fondo de ahorro de los trabajadores son obligatorias para el patrón en términos de lo establecido en sus contratos laborales, contratos colectivos de trabajo y contratos-ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 123 de la CPEUM, así como 56 y 57 de la LFT
Prima de antigüedad	El patrón se encuentra obligado a pagar la prima de antigüedad a sus trabajadores en términos del artículo 162 de la LFT
Indemnización por separación	El patrón se encuentra obligado a pagar la indemnización a que se refiere el artículo 48 de la LFT ante la separación del trabajador
Prima vacacional	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos del artículo 80 de la LFT
Prima dominical	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos del artículo 71 de la LFT

12

Como se puede apreciar, las erogaciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR, constituyen prestaciones laborales, cuyo otorgamiento resulta obligatorio para el patrón en términos de la LFT, así como prestaciones de previsión social que también deben ser otorgadas por el patrón en forma obligatoria en términos de lo dispuesto por los contratos de trabajo, sean individuales, colectivos o contratos-ley, así como en lo dispuesto por la LFT.

SENTENCIAS DE LOS JUZGADOS DE DISTRITO

Ahora bien, por lo que respecta a los juicios de amparo promovidos en contra de esa disposición, tanto el Juzgado Primero de Distrito, como Segundo de Distrito, ambos del Centro Auxiliar de la Primera Región,

declararon que resulta “inconstitucional” lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXX de la LISR, toda vez que al limitar el monto de la deducción de los pagos efectuados por los patrones, que a su vez sean exentos para los trabajadores, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Para efectos de lo anterior, esos juzgados esgrmieron las siguientes consideraciones:

1. Procedencia del juicio de amparo en su carácter autoaplicativo

Ambos juzgados de Distrito resolvieron que el artículo 28, fracción XXX de la LISR es una norma de carácter autoaplicativa, dado que desde su entrada en vigor impone al patrón una limitante en la deducción de los pagos realizados a sus trabajadores, provocando una afectación inmediata en su esfera jurídica, sin que sea necesario un acto concreto de aplicación para que se actualice la hipótesis normativa.

Para efectos de lo anterior, ambos juzgados consideraron que la obligación de pago del impuesto sobre la renta (ISR) surge cuando el sujeto pasivo se coloca en el supuesto de causación previsto en la norma, por lo que la obligación tributaria nace en el mismo momento en que se obtiene el ingreso, y no hasta el término del ejercicio, cuando pueden conocerse las pérdidas o utilidades.

En este contexto, en esas sentencias los juzgados de Distrito aclararon que el hecho de que en la declaración anual los contribuyentes se encuentran obligados a sumar los ingresos acumulables anuales y restar las deducciones autorizadas, para obtener la base para la determinación del impuesto correspondiente, no implica que el hecho imponible del tributo no se haya actualizado con antelación; razón por la cual, la limitante en el monto de deducción de las erogaciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR, causa perjuicio a los contribuyentes desde el inicio de su vigencia, aunque esa afectación se materialice hasta el cálculo anual del impuesto.

2. Deducciones estructurales

Tanto el Juzgado Primero de Distrito, como el Segundo de Distrito, consideraron que las erogaciones

a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR deben clasificarse como “deducciones estructurales”.

Para efecto de adoptar tal conclusión, los juzgados de Distrito resolvieron que los gastos a que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, en relación con lo dispuesto por el artículo 93 del mismo ordenamiento, revisten la característica de “indispensables y necesarios para la obtención de los ingresos”, dado que se refieren a conceptos que en términos de los artículos 82 y 84 de la LFT, integran el salario entendido en su sentido amplio o a gastos de previsión social, los cuales el patrón está obligado a efectuar en favor del trabajador, ya sea en cumplimiento a un mandato legal expreso o bien, en virtud de un contrato individual, un contrato colectivo o un contrato-ley o incluso aquellos derivados de la costumbre.

En ese sentido, esos juzgados señalaron que el pago de las prestaciones a que se refieren los artículos 28, fracción XXX y 93 de la LISR, al constituir erogaciones obligatorias y formalmente inevitables para el patrón, que afectan de manera negativa a su utilidad bruta y, por lo mismo, su capacidad contributiva, deben ser consideradas como “estructurales”, y por tanto, necesarias e indispensables, razón por la cual, no resulta válido que el legislador establezca restricciones en la deducción de las mismas.

3. Principio de proporcionalidad tributaria

Ambos juzgados de Distrito señalaron que el artículo 28, fracción XXX de la LISR, viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, al limitar el monto de la deducción de los pagos efectuados por los patrones que a su vez sean exentos para los trabajadores.

Para efecto de lo anterior, ambos juzgados parten de la base de que las erogaciones a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR resultan estructurales, y por tanto, afectan directamente de manera negativa la utilidad bruta de los patrones, y con ello, su capacidad contributiva.

De esta manera, los jueces de Distrito señalaron que si el legislador establece restricciones, aun parciales, en la deducción de estas erogaciones, se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no se le permite al patrón tributar

atendiendo a su verdadera capacidad contributiva, al no poder realizar deducciones de tipo estructural, que constituyen gastos necesarios e indispensables para la obtención de sus ingresos, así como para la realización de sus actividades.

4. Libertad de configuración del legislador

El Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región abordó someramente el tema de la libertad de configuración del legislador en el diseño del sistema tributario.

En este sentido, ese Juzgado resolvió que aun cuando el legislador cuenta con libertad de configuración en el diseño del sistema tributario, esa libertad no es absoluta, sino que está limitada por el respeto a los principios constitucionales, entre ellos, el de proporcionalidad tributaria.

Derivado de lo anterior, dado que el artículo 28, fracción XXX de la LISR no respeta el principio de proporcionalidad tributaria, resulta inconstitucional, aun cuando el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en el diseño del sistema tributario.

5. Simetría Fiscal

Ambos juzgados de Distrito resolvieron que no resulta razonable lo manifestado en la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a la LISR, en cuanto señala que la restricción a que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR, tiene por objeto restablecer la simetría fiscal, de tal manera que si las erogaciones a que se refiere tal artículo resultan exentas para los trabajadores, los patrones no pueden deducir la totalidad de la mismas.

En este sentido, ambos juzgados señalaron que la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguna de las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

En este contexto, esos juzgados señalaron que la finalidad consistente en reducir la asimetría fiscal, no es objetiva ni constitucionalmente correcta o sustentable, toda vez que sólo constituye un principio de política tributaria que no aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma.

Derivado de lo anterior, ambos juzgados resolvieron que la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR no se provoca de la simetría o asimetría fiscal, sino que tal inconstitucionalidad deriva de la violación a alguno de los derechos constitucionales, y no de los juicios que se puedan hacer en torno a tal enunciado de política fiscal en el procedimiento de creación de la norma.

En adición a lo anterior, el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región resolvió que la medida adoptada por el legislador para reestablecer la simetría fiscal no resulta razonable, toda vez que ello implicaría entrometerse en el derecho al *mínimo vital* de los patrones, afectando de forma directa e inmediata su fuente de riqueza, lo que implicaría por sí mismo la erosión de su capacidad contributiva.

Finalmente, ese Juzgado señaló que la medida del legislador no es razonable, dado que desincentiva el otorgamiento de prestaciones a los trabajadores y, con ello, se impide el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

CONSIDERACIONES A LAS SENTENCIAS DE LOS JUZGADOS DE DISTRITO

Consideramos que las sentencias de ambos juzgados de Distrito resultan ajustadas a Derecho, dado que las erogaciones a las que se refiere el artículo 28, fracción XXX de la LISR constituyen gastos propios y necesarios para la explotación de los negocios, de tal manera que de no efectuarlas, se obstaculizaría o paralizaría la explotación de los mismos.

De esta manera, en atención a la garantía de proporcionalidad tributaria, y con el objetivo de que el patrón se encuentre en aptitud de tributar atendiendo a su verdadera capacidad contributiva, el legislador no puede dejar de reconocer la totalidad de la deducción de esas erogaciones.

No obstante lo anterior, estas sentencias de los juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región no resultan definitivas, por lo que habrá que estar pendientes a lo que en definitiva resuelva la SCJN, una vez que se aboque al estudio de los recursos de revisión formulados en contra de esas sentencias. •