



# Los principios constitucionales de justicia fiscal en México pasan al obituario



34

El poder impositivo del Estado encuentra su origen en nuestra Carta Magna y es también allí donde encuentra sus límites. Esto viene a colación, debido al proyecto presentado para la resolución de los amparos contra el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente a partir de 2014, mismo que defiende a capa y espada su “constitucionalidad”, ignorando los principios de justicia fiscal, entre otras gravísimas cuestiones, que afectan el Estado de Derecho. En esta ocasión, al abordar la constitucionalidad de ese proyecto, se revisa más concretamente la parte referente a la relación entre los principios de proporcionalidad tributaria y de libertad de configuración del sistema tributario, así como su ponderación a la luz de la categorización de las deducciones estructurales y no estructurales



C.P. y Lic. Christian Natera  
Niño de Rivera, Socio de  
Natera Consultores, S.C.



## INTRODUCCIÓN

**H**ace un par de semanas que se dio a conocer el proyecto preparado por la ponencia del ministro Eduardo T. Medina-Mora Icaza para la resolución de los amparos contra el artículo 28, fracción XXX (entre otras) de la LISR vigente a partir de 2014.

Tras leer el proyecto, sentí que los principios de justicia fiscal estaban siendo transferidos de nuestra Constitución al obituario. Más irónico y lamentable me parecía que quien debía velar por su observancia era quien los estaba mandando al velatorio.

El proyecto tiene muchas cosas que criticar; sin embargo, en este artículo abordo breve y exclusivamente el análisis de la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir del año 2014 y, más concretamente, la parte en la que se desarrolla lo relativo a: **(i)** la relación que encuentran entre el principio de proporcionalidad tributaria y el principio de libertad de configuración del sistema tributario; y **(ii)** la ponderación que hace de los principios de proporcionalidad y de libertad de configuración legislativa, a la luz de la categorización de las deducciones estructurales y no estructurales, así como la intensidad del control constitucional que les resulta propia.

## RELACIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El proyecto presenta dos principios constitucionales como esenciales en el análisis de constitucionalidad que realiza sobre la fracción XXX del artículo 28 de la LISR (entre otras disposiciones). El mismo parte de reconocer que el poder impositivo del Estado encuentra su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), y es también allí donde encuentra sus límites.

El proyecto en cuestión considera la potestad de imponer tributos como uno de los núcleos identificadores de la soberanía política, concluyendo que su único fundamento descansa en el poder de imperio del Estado (dado y reconocido por la CPEUM), aunque acepta que tal potestad está limitada por ciertos principios establecidos en la propia Carta Magna.

También establece que los fundamentos de la potestad tributaria ofrecen una facultad de gran amplitud. En efecto, la fracción XXIX del artículo 73 constitucional establece una larga lista de materias en las que la CPEUM reserva al orden federal la facultad de imponer contribuciones y por si ello no

fuera suficiente, la fracción VII del mismo artículo faculta al legislador federal a imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En esa gran amplitud para el ejercicio de potestad tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha encontrado un principio constitucional: la libertad que tiene el Estado en la configuración del sistema tributario.

Si bien el Estado, a través del Poder Legislativo, cuenta con amplia libertad para configurar el sistema tributario conforme a lo que considere idóneo, esa libertad no es irrestricta, sino que encuentra sus límites en ciertos principios constitucionales que rigen en la materia fiscal.

Estos principios que limitan la potestad tributaria del legislador se desprenden del artículo 31, fracción IV de la CPEUM, que obliga a los mexicanos a contribuir para el gasto público (de los diferentes órdenes de gobierno) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al establecer la obligación de contribuir, la propia Constitución establece los límites de esa obligación, al señalar que ésta debe realizarse (por todos los sujetos obligados) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de donde se desprenden los **principios de generalidad, proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias**. Los principios de generalidad y proporcionalidad tributarias son los que principalmente considera la ponencia en su análisis.

## PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Encuentra el primer límite a esa libertad de configuración del sistema tributario en el principio de generalidad, el cual es considerado en el análisis como la condición de aplicación<sup>1</sup> de los principios tributarios.

Conforme al principio de generalidad, un sistema (tributario) sólo podrá ser justo en la medida en que todos los posibilitados para contribuir, lo hagan. A partir de ese presupuesto operan los demás principios: que lo hagan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que inevitablemente lleva a la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

<sup>1</sup> Cfr. Párrafo 312 del proyecto

La generalidad tributaria es entendida en el proyecto como un:

*...mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica,<sup>2</sup>...*

Por lo que es considerada como un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario.

### PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

El proyecto se refiere al principio de proporcionalidad tributaria, presentándolo como un mandato constitucional que debe observar el legislador al diseñar el sistema tributario. En ese sentido, reconoce al principio de proporcionalidad tributaria como un límite a la potestad tributaria del Estado.

El principio de proporcionalidad tributaria exige al legislador la creación de un sistema tributario que atienda y sea congruente con la capacidad contributiva del sujeto pasivo para que en cada caso el impacto del tributo sea distinto, tanto en un aspecto cuantitativo como cualitativo.

La observancia de este principio asegura que pague más quien tiene capacidad contributiva en mayor medida, y menos el que la tiene en menor proporción.<sup>3</sup>

Con esto, los sujetos pasivos de la relación tributaria contribuirán a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; quedando así obligado por la ley a aportar sólo una parte razonable de sus percepciones gravables.

La observancia del principio de proporcionalidad tributaria no es tarea sencilla, pues exige al

legislador que, al diseñar el tributo, realice una adecuada identificación de la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y para ello resulta indispensable efectuar un cuidadoso análisis de la congruencia que debe existir entre el hecho imponible (como hipótesis de causación reveladora de riqueza susceptible de ser gravada) y la base gravable (como medida que llevará a la cuantificación de la obligación tributaria).<sup>4</sup>

Por tanto, para analizar la proporcionalidad tributaria de un impuesto en particular, debe atenderse a los términos en que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza.

Es así como la ponencia estima necesario realizar ciertas precisiones sobre la mecánica, estructura y objeto del impuesto sobre la renta (ISR), como un paso necesario y previo para poder determinar lo que llama:

*...el nicho constitucional del reconocimiento de deducciones como una manifestación del principio de proporcionalidad tributaria.*

Asumiendo el riesgo de sobresimplificar un resumen de tales precisiones, la ponencia establece que:

**1.** El objeto del impuesto es la obtención de ingresos (brutos)<sup>5</sup> y no la obtención de una utilidad. Para estos efectos, por "ingreso" debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio.<sup>6</sup> Los ingresos deben entenderse en un sentido amplio, y por ello quedan comprendidos los percibidos en efectivo, en crédito, en bienes y en servicios.

**2.** La base gravable del ISR está constituida por las utilidades obtenidas por los sujetos pasivos del impuesto.

En este orden de ideas, la ponencia establece que la determinación del ISR será constitucionalmente aceptable si la imposición se efectúa sobre el impacto

<sup>2</sup> Cfr. Párrafo 313 del proyecto

<sup>3</sup> Cfr. Jurisprudencia P./J. 10/2003, emitida por el Pleno de la SCJN, visible en la Pág. 144, Tomo XVII, correspondiente al mes de mayo de 2013. Novena Época del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

<sup>4</sup> Cfr. Jurisprudencia P./J. 109/99, emitida por el Pleno del Alto Tribunal, visible en la Pág. 22, Tomo X, correspondiente al mes de noviembre de 1999, Novena Época del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

<sup>5</sup> Cfr. Párrafo 329 del proyecto

<sup>6</sup> Cfr. Párrafo 331 del proyecto

patrimonial positivo apreciable en el gobernado; mismo que sólo podrá apreciarse si se considera no únicamente el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo para su generación, por lo que los conceptos deducibles permiten la determinación de una auténtica renta neta que aprecie la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

En su análisis, la ponencia va aún más allá al decir enfáticamente que en el ISR (que recae sobre una manifestación general de riqueza de los contribuyentes) debe tenerse presente que la capacidad contributiva no se determina únicamente por la cuantía de la renta realmente obtenida (la renta neta), sino también considerando la(s) fuente(s) de la(s) que esta renta proviene (capital o trabajo, por ejemplo) o inclusive las especiales circunstancias que rodean su obtención.<sup>7</sup>

Al respecto, se aclara que no es dable al legislador delimitar el criterio constitucional para la medición de la capacidad contributiva, toda vez que su amplia (pero limitada) libertad de configuración del sistema tributario coexiste con la facultad del Tribunal constitucional de juzgar sobre la correcta o incorrecta medición de la mencionada capacidad contributiva en cada caso.

Considero importante destacar que esta conclusión de la coexistencia de facultades me parece sumamente relevante y la comparto plenamente; sin embargo, en la forma en que se considera que coexisten estas facultades está un punto esencial del análisis realizado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, del cual me ocuparé posteriormente.

Al analizar el principio de proporcionalidad tributaria y la forma en la cual éste se relaciona con las deducciones en el ISR, la ponencia señala lo siguiente:

**341.** *Desde el punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestarán la idoneidad de la persona para concurrir al levantamiento de las cargas*

*públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social.*

**342.** *Conforme lo antes expuesto, debe decirse que el reconocimiento de deducciones no constituye por sí mismo un derecho a favor de los contribuyentes, sino que es un medio que, en el Impuesto sobre la Renta, permite la consecución –en algunos casos– del respeto al principio de proporcionalidad tributaria y, como tal, se traduce en una manifestación del ajuste de la carga tributaria a la verdadera capacidad contributiva de los causantes.*

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

Con esa terrible ligereza, la ponencia establece algunas de las premisas que utilizará para llegar finalmente a la conclusión de que no resulta inconstitucional la limitante a las deducciones prevista en el artículo 28, fracción XXX de la LISR (entre otras).

La ponencia parte de establecer que es constitucionalmente válido y congruente con el principio de proporcionalidad tributaria, el no considerar todos los ingresos como objetivamente reveladores de capacidad contributiva y, por tanto, no idóneos para gravarlos, para simple y llanamente extrapolar –sin ninguna justificación o explicación– la conclusión de que “correlativamente” no todas las erogaciones que realizan los contribuyentes tienen trascendencia en la medida de capacidad contributiva, pretendiendo señalar como posibles justificaciones para su desconocimiento a posibles razones de carácter económico, jurídico o social.

De tal aseveración establece –otra vez, sin justificación o explicación alguna– que el reconocimiento de

<sup>7</sup> Cfr. Párrafo 339 del proyecto



Después de tal desarrollo del principio de proporcionalidad tributaria en el análisis del caso planteado (artículo 28, fracción XXX de la LISR), la ponencia establece la relación entre los principios de libre configuración del sistema tributario y de proporcionalidad tributaria.

Al respecto señala que paralelamente a la exigencia constitucional del principio de proporcionalidad tributaria como límite a la potestad tributaria del legislador, se advierte como subyacente la necesidad de reconocer el principio de libre configuración legislativa en materia fiscal.

En este punto coincido con el análisis, precisamente porque al reconocer el principio de libre configuración legislativa en el ejercicio de la potestad tributaria, es que resulta necesario establecerle como límite el principio de proporcionalidad tributaria (entre otros).

En efecto, las garantías o principios constitucionales en materia tributaria que consagra la CPEUM dan certeza a los contribuyentes respecto de los alcances que puede tener su obligación tributaria y los defienden de cualquier exceso en que el legislador pudiera incurrir en el ejercicio de su potestad tributaria.

La ponencia reconoce que por disposición constitucional, la creación del sistema tributario está a cargo del Poder Legislativo, al cual le reconoce,

*...un aspecto legítimo y emitentemente democrático para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera.<sup>8</sup>*

Asimismo, identifica a quienes integran el Poder Legislativo como representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

Con estos antecedentes y premisas, la ponencia trata de desarrollar un supuesto argumento democrático, con la intención de justificar una limitante al control constitucional. Para esto, utiliza como pretexto el principio de libertad de configuración legislativa en materia fiscal, aduciendo que el mismo otorga al legislador una mayor discrecionalidad en la materia

tributaria, lo que –supuestamente– limita la injerencia del juez constitucional y de la intensidad de su control.

Me parece que este intento de argumento democrático carece de contundencia, por lo que encuentro en él más un pretexto que un argumento. Si bien es cierto que el legislador cuenta con amplia (mas no irrestricta) libertad de configuración del sistema tributario, ello de ninguna manera implica necesariamente que la facultad del juez constitucional para analizar la observancia de los principios constitucionales de justicia tributaria deba verse limitada o debilitada en forma alguna.

Por el contrario, a diferencia de lo planteado por la ponencia, considero que precisamente por el amplísimo margen de libertad en la configuración del sistema tributario, el control de constitucionalidad que debe realizar el juez debe ser más estricto e intenso, sin que ello implique una posibilidad de invadir la competencia de la esfera legislativa.

Simplemente, el juez constitucional analizará el sistema tributario diseñado libremente por el legislador con toda la intensidad y rigidez con la que se debe velar por el respeto de las garantías y derechos esenciales de los gobernados contribuyentes.

Este control constitucional, lejos de atentar contra el principio democrático, lo refuerza, pues se asegura de que el legislador haya respetado adecuadamente los límites que en su actuar establece la Carta Magna.

El principio democrático se fortalece precisamente a través de un estricto control por parte del Poder Judicial (concretamente, del Tribunal constitucional) que asegure una plena y efectiva observancia de los principios constitucionales.

Asimismo, un estricto control de regularidad constitucional es parte esencial del principio de división de poderes y del sistema de pesos y contrapesos que ese principio presupone. Además, ese control debe ser más estricto en aquellos ámbitos en los que la propia CPEUM estableció menos límites a los poderes Ejecutivo o Legislativo, pues precisamente esa falta de límites precisos y claros hace que sea más probable un exceso en el ejercicio de las facultades.

<sup>8</sup> Cfr. Párrafo 345 del proyecto

Mucho mayor análisis ameritan las referencias que presenta el proyecto respecto del principio democrático. Tal análisis excede el propósito y alcance que este artículo permite, pero habrá que desarrollar un análisis serio y profundo del tema, para que el principio democrático y el principio de libre configuración legislativa en materia fiscal no se conviertan en un simple pretexto para convalidar indebidamente violaciones a los Derechos Fundamentales de los contribuyentes, como ocurrió en este proyecto.

A manera de conclusión de este apartado, resulta importante destacar que el principio de proporcionalidad tributaria constituye, por disposición constitucional, un límite al ejercicio de la potestad tributaria del legislador, cuya violación debe entenderse en todos los casos como *injustificable* desde una perspectiva constitucional. Lamentablemente, el resultado final al que llega la ponencia en el proyecto no es congruente con este planteamiento.

#### **PONDERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y LA LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA: TIPOS DE DEDUCCIONES Y LA INTENSIDAD DE CONTROL CONSTITUCIONAL**

Llama la atención la metodología que sigue la ponencia para analizar si el artículo 28, fracción XXX de la LISR (entre otras) viola el principio de proporcionalidad tributaria. Esta metodología realiza una ponderación de los principios de proporcionalidad tributaria y de libertad de configuración legislativa en la materia fiscal. La metodología llama la atención porque al hablar de una ponderación, parece sugerir que estos principios no pueden coexistir en un plano de igualdad.

En su análisis, la ponencia comienza por reconocer al principio de proporcionalidad tributaria como un límite que la propia CPEUM establece a la facultad tributaria del Estado. Por lo que hace a las deducciones, la ponencia insiste en que carecen de un sustento constitucional directo, y que no son reconocidas por la Constitución Federal, por lo que no puede decirse que constituyan un derecho de rango

constitucional que obligue al legislador a ponderarlas al crear o modificar un impuesto.

Al respecto, considero indispensable insistir en que las deducciones sí representan un derecho constitucionalmente protegido en beneficio de los contribuyentes del ISR, toda vez que las deducciones constituyen un elemento esencial para que ese impuesto se calcule sobre una base gravable que atienda a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo. Cabe destacar que esto ha sido reconocido por el Pleno de nuestro Alto Tribunal.<sup>9</sup>

Tras esta forma tan criticable de haber establecido como premisa que las deducciones no tienen un sustento constitucional directo, la ponencia señala que, al momento de crear o modificar un impuesto:

*...el legislador está en libertad de establecer, limitar o no permitir las deducciones, siempre y cuando respete el citado principio de proporcionalidad, esto es, que el gravamen realmente esté en función de la capacidad contributiva, por lo que dependerá de cada caso concreto si una ley que prohíbe, modifica o reduce una deducción es constitucional o no.*<sup>10</sup>

En este orden de ideas, la ponencia también aclara que:

*...al analizar la constitucionalidad de una norma tributaria, bajo el principio de proporcionalidad, se debe partir de que la base de aquélla está diseñada en función de la capacidad contributiva y, en su caso, si es válido la no permisión, modificación o limitación de una deducción, que pueda incidir directa o indirectamente en esa capacidad contributiva.*<sup>11</sup>

Así, para efectuar su análisis, la ponencia se remite a las tesis en las que el Alto Tribunal ha clasificado a las deducciones en estructurales y no estructurales o beneficios. Cabe señalar que aunque se refiere a estos criterios jurisprudenciales, la ponencia no los

40

<sup>9</sup> Referencia de las tesis de deducciones estructurales...

<sup>10</sup> Cfr. Párrafo 356 del proyecto

<sup>11</sup> Cfr. Párrafo 357 del proyecto

sigue plenamente, pues –a conveniencia– se aparta del lenguaje y alcances de las definiciones que los propios criterios establecen y, lo que es mucho peor, crea sin ninguna justificación ni explicación, nuevas categorías artificiales de deducciones, las cuales se apartan de los criterios jurisprudenciales previamente establecidos (incluso por el Pleno del Máximo Tribunal) llegando al extremo de modificar y contradecir sus alcances y planteamientos.

Como dije, apartándose de los criterios jurisprudenciales que debió seguir y observar, establece (sin justificación o explicación) como premisa importante en su análisis, que el criterio de indispensabilidad de las partidas potencialmente deducibles, no es el único que debe tomarse en cuenta para determinar si es permisible o no una deducción, pues pueden existir otros, como son, aspectos de política fiscal.

Sin embargo, la ponencia sí se refiere a la indispensabilidad de aquellas partidas que puedan considerarse como deducciones estructurales, como criterio rector para su reconocimiento como partidas deducibles en atención a su característica de ser medio (indispensable) para la consecución de los fines de los contribuyentes y para la generación de los ingresos



(que justifican el pago del impuesto). En este sentido, toma la clasificación de las deducciones en *estructurales* y *no estructurales* o *beneficios*.

De esa manera, a las *deducciones estructurales* las identifica como aquellas que están relacionadas con el ingreso, por lo que el legislador debe reconocer la necesidad de su deducción para respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

Por otra parte, reconoce en las deducciones *no estructurales* o *beneficios*, aquellas partidas que por no tener relación con el ingreso, el legislador no está obligado a reconocer como deducciones, aunque puede concederles la condición de ser deducibles en atención a otros criterios de política fiscal.

En el análisis de la ponencia, la clasificación de las deducciones en estas dos categorías es relevante, porque: **(a)** respecto de las deducciones estructurales resulta aplicable la operatividad de los principios constitucionales de justicia fiscal, mientras que en las deducciones no estructurales, tales principios no tienen operatividad dada su naturaleza, y **(b)** la intensidad del escrutinio constitucional que debe efectuarse para cada tipo de deducciones.

Sin mayor desarrollo, al elaborar el proyecto la ponencia da por hecho que las deducciones pueden válidamente limitarse o restringirse. Ante una posible limitante a la deducción, el análisis debe partir de su posible regularidad con el principio de proporcionalidad tributaria, a fin de determinar la constitucionalidad de tal deducción, estudio en el cual deberá considerarse la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal.

El proyecto indica que cuando la política fiscal tenga por objeto conferir o generar una posición preferencial a través de beneficios, las normas que otorguen deducciones no estructurales, no tendrían que juzgarse conforme a los principios constitucionales de justicia fiscal.

## INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL

El establecimiento de deducciones no estructurales o beneficios, no constituye en estricto sentido la creación o modificación de una carga tributaria, sino que por el contrario, el legislador decidió –por razones de política fiscal o de otra índole que sea

constitucionalmente válida– conceder a los contribuyentes un beneficio relacionado con su obligación de contribuir, por lo que la creación de tal norma no puede estar sujeta a los límites de la justicia fiscal consagrada en los principios constitucionales tributarios.

Por el mismo motivo, al no operar los límites, la amplia libertad que, como principio básico, es inherente a la función legislativa, queda sujeta a un control o escrutinio constitucional ligero o laxo por parte del Tribunal constitucional.

Por lo que hace a las deducciones estructurales, su reconocimiento constituye una exigencia constitucional para el legislador, tendente a asegurar que el sujeto pasivo del impuesto contribuya conforme a su verdadera capacidad contributiva, de conformidad con el principio de proporcionalidad tributaria.

Esta exigencia de respetar el principio de proporcionalidad tributaria no significa que el legislador no pueda establecer ciertas modalidades o requisitos para la procedencia de la deducción, siempre que las limitantes o requisitos sean, a su vez, respetuosos de los principios constitucionales de justicia fiscal (incluyendo la proporcionalidad tributaria).

Al elaborar el proyecto, la ponencia se aparta del criterio anterior que fue establecido por el Pleno del Alto Tribunal, excediéndolo al señalar que el legislador también puede establecer limitantes o restricciones a las deducciones estructurales.

42

Esto me parece una grave desviación y posible contradicción de los criterios jurisprudenciales previamente establecidos por el Pleno, aunque en el proyecto se menciona que tales limitaciones o restricciones deben ser cuidadosamente evaluadas por el juzgador,

*...ya que su configuración normativa tiene una trascendencia directa en la apreciación de la capacidad contributiva.*<sup>12</sup>

Sin mayor desarrollo respecto a la evaluación de las limitantes o restricciones, la ponencia considera

<sup>12</sup> Cfr. Párrafo 389 del proyecto

<sup>13</sup> Cfr. Contradicción de tesis 41/2005-PL

<sup>14</sup> Cfr. Párrafo 394 del proyecto

que ante un planteamiento que alega una violación a los principios constitucionales de justicia fiscal y una vulneración a los Derechos Humanos de los contribuyentes, resulta procedente analizar si la disposición impugnada puede ser justificada razonablemente, mediante un análisis de proporcionalidad (simple, no tributaria) de la medida frente a la Ley Fundamental; debiendo analizar si ese tratamiento obedece a una finalidad legítima y debidamente instrumentada por el legislador.

En otras palabras, la SCJN debe analizar si esa limitante o restricción descansa en una base objetiva y razonable, o bien, si constituye una vulneración injustificada de los derechos de los contribuyentes (caso en el cual procederá declarar su inconstitucionalidad).

De esta manera, la ponencia sostiene que tal análisis de proporcionalidad (simple) puede ser aplicado en el análisis de constitucionalidad de una medida normativa como las limitaciones a deducciones estructurales,<sup>13</sup> 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.*<sup>14</sup>

La ponencia también establece que con la finalidad de demostrar lo afirmado, para lograr un control constitucional más completo, se sostuvo que la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada, debiendo existir una relación razonable entre los medios empleados (en el caso que nos ocupa, la limitante o restricción a la deducción) y el fin perseguido.

De esta manera, la ponencia presenta como “constitucionalmente viable” crear una medida legislativa que pudiera significar intromisión en un derecho de los contribuyentes si se considera idóneo, pero se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para tales fines, cuando la razón no sea notoria o evidente.

Ahora bien, para efectuar ese análisis, la ponencia se remite al análisis de razonabilidad básico, el cual presupone una revisión de la proporcionalidad de cualquier medida, que involucra los pasos siguientes:<sup>15</sup>

**1.** *Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).*

**2.** *Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad).*

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

Además de considerar viable el validar las limitantes o restricciones a las deducciones estructurales a través de un análisis de proporcionalidad simple, la ponencia justifica su resolución aduciendo pobremente que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, el rigor del análisis constitucional debe ser poco estricto, pretendiendo justificar tal aseveración con el pretexto de:

*...no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta Magna establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.*

Una vez más, la ponencia utiliza como pretexto de su resolución a los principios democráticos y de división de poderes, mencionando que los otros órganos del Estado (incluido el juzgador constitucional) deben respetar la libertad de configuración con que

<sup>15</sup> Cfr. Párrafo 388 del proyecto

cuentan el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal, en el marco de sus atribuciones, lo cual resulta muy cuestionable y debatible.

## NOVEDOSA Y ARTIFICIAL CATEGORIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES ESTRUCTURALES EN DIRECTAS E INDIRECTAS

En cierta medida, parece que ni la misma ponencia está convencida del camino argumentativo que ha ido trazando para sostener la constitucionalidad de una limitante a deducciones estructurales, como la que establece la fracción XXX del artículo 28 de la LISR. Es por ello que trata de construir un elemento argumentativo a partir de las distintas categorías de los conceptos deducibles.

La ponencia utiliza para su desarrollo argumentativo las distintas categorías que la propia Suprema Corte estableció para los conceptos deducibles: las deducciones estructurales y las no estructurales.

Respecto de las no estructurales, parte de identificarlas como beneficios y no como supuestos tributarios a los que resulten aplicables los principios de justicia fiscal, por lo que tales deducciones pueden ser otorgadas (o no) por el legislador conforme a lo que considere más apropiado, y no es dable realizar un análisis constitucional sobre su observancia respecto de estas deducciones, teniendo por tanto una amplísima libertad de configuración legislativa para su establecimiento, con la única reserva de que no sea discriminatoria o afecte otros Derechos Humanos.

Por otra parte, respecto de las estructurales establece que el legislador está obligado a reconocerlas por ser indispensables para la generación de ingresos, teniendo por tanto, una libertad de configuración limitada por el principio de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva), cuyo escrutinio constitucional puede realizarse mediante un análisis de tres elementos: **(i)** la existencia de un fin constitucionalmente válido; **(ii)** la idoneidad de la limitación a la deducción, y **(iii)** un escrutinio laxo de la proporcionalidad simple de la medida.

De esta manera, la exposición introdujo –sin una justificación contundente– la posibilidad de que las deducciones estructurales sean limitadas por el legislador.

Según la ponencia, la categorización de las deducciones que ha realizado la SCJN en estructurales y no estructurales, se:

*...ha acuñado en torno a la íntima relación de la erogación efectuada y la generación del ingreso por encontrarse relacionadas con la capacidad contributiva del causante,<sup>16</sup>...*

De donde se desprende que sólo las deducciones estructurales están sujetas a un escrutinio constitucional relativo a la observancia del principio de proporcionalidad tributaria.

Citando sólo una jurisprudencia del Alto Tribunal, la ponencia da por hecho que las deducciones estructurales deben ser reconocidas por el legislador al diseñar el sistema tributario:

*...por estar directamente relacionadas con la obtención de ingresos y, por tanto, con la determinación de la renta neta.<sup>17</sup>*

Respecto de este punto, resulta de la mayor importancia señalar enfáticamente una grave falla del análisis realizado por la ponencia: al no realizar un estudio integral de los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte en relación con la categorización que hace de las deducciones en estructurales y no estructurales, aprecia de manera muy limitada (y por tanto, incorrecta) la característica esencial de las deducciones estructurales de: "ser necesarias para generar el ingreso del contribuyente".

Con un buen análisis de todos los precedentes relevantes para esta categorización, se llega a entender que la característica de las deducciones estructurales de ser "necesarias para generar el ingreso", debe entenderse de forma amplia y no esperando una vinculación directa e inmediata de las erogaciones con los ingresos, pues existen muchas erogaciones que los contribuyentes deben realizar necesariamente y que, por su naturaleza, no pueden conectarse directa e inmediatamente con la obtención de un ingreso.

Ahora bien, para ilustrar mejor este punto, tomaré como ejemplo dos erogaciones que tiene que realizar un contribuyente: en primer lugar, la adquisición de mercancías que la empresa revenderá en el curso normal de sus operaciones; y en segundo lugar, los salarios que la empresa paga a su departamento de contabilidad para que lleve el registro contable de sus operaciones y elabore las declaraciones de impuestos que requiere para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En el caso de la erogación realizada para adquirir la mercancía que revenderá en el curso de sus operaciones normales, es fácil identificar una conexión directa e inmediata con la generación del ingreso que obtendrá al vender a sus clientes tal mercancía.

Por otra parte, en el caso de la erogación de los salarios del departamento contable, no es posible establecer una conexión directa e inmediata con algún ingreso que pudiera obtener la empresa, toda vez que la erogación corresponde a un gasto administrativo que no se recuperará mediante la obtención de un ingreso, pero que resulta necesario para la adecuada marcha y administración de la empresa y, como tal, tiene también una naturaleza necesaria e indispensable que le otorga el carácter de estructural, aunque no se pueda asociar con la generación de un ingreso en particular.

La ponencia dice que la categorización jurisprudencial de las deducciones en estructurales y no estructurales, se construyó a partir del análisis del diseño y mecánica del ISR en un plano de legalidad, por lo que considera que una aplicación rígida de tal categorización de las deducciones para efectuar el escrutinio constitucional de proporcionalidad tributaria implicaría *definir un principio constitucional a partir de apreciaciones que se han dado desde un plano de legalidad* (es decir, a partir de la necesidad e indispensabilidad del gasto susceptible de deducir como criterio determinante exigido por la ley para la procedencia de la deducción).

Encuentro esta apreciación equivocada, pues en realidad no se trata de definir un principio constitucional (como el de proporcionalidad tributaria) a

<sup>16</sup> Cfr. Párrafo 405 del proyecto

<sup>17</sup> Cfr. Párrafo 407 del proyecto

partir de apreciaciones de normas que operan en un plano de legalidad.

Lo que sucede es que estamos llevando a cabo una aplicación de un principio constitucional (el de proporcionalidad) al caso concreto de una ley tributaria y, por ello, es inevitable trabajar en la aplicación del principio a partir de apreciaciones que derivan de las normas de esa ley (que inevitablemente operan en un plano de legalidad).

Por ello, es correcto que un escrutinio de constitucionalidad de las deducciones bajo el principio de proporcionalidad tributaria deba (inevitablemente) realizarse en cierta medida a partir de la interpretación, aplicación y apreciación de normas que operan en un plano de legalidad.

Como se mencionó, la ponencia advierte que la categorización analítica de las deducciones en estructurales y no estructurales se construyó fundamentalmente sobre la base de una apreciación objetiva introducida por la propia mecánica y lógica del funcionamiento del ISR en un plano de legalidad, diciendo que la LISR:

*...ha considerado como deducciones vinculadas a la utilidad aquéllas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto. La misma lógica ha determinado tradicionalmente, que las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.<sup>18</sup>*

Aunque la ponencia acepta como un requisito indispensable de las deducciones estructurales su vinculación con el ingreso, no la considera como una categorización absoluta, debido a que esta vinculación puede darse de manera y grado distinto dependiendo del concepto potencialmente deducible, y reconoce como una vinculación de carácter absoluto aquella que se traduce en términos de necesidad e indispensabilidad.

Así, señala que si bien todo concepto potencialmente deducible sería "estructural" (y por tanto afectaría la capacidad contributiva del causante),

<sup>18</sup> Cfr. Párrafo 409 del proyecto

<sup>19</sup> Cfr. Párrafo 416 del proyecto

ello no implica que sólo los gastos necesarios e indispensables puedan tener una repercusión en la capacidad contributiva; afirmación con la que, en principio, estoy de acuerdo.

Tratando de seguir la misma línea de pensamiento, la ponencia termina desviándose al explicar que:

*...si bien existen erogaciones de fácil reconocimiento cuyo gasto resulta necesario e indispensable para la generación de ingresos, ello no significa que algunos otros cuya erogación se realice mantengan una relación causal de diferente grado con la generación del ingreso, aunque no se pueda determinar con mediana exactitud el impacto económico en su consecución...*

La desviación radica en que abandona la característica de *necesidad e indispensabilidad de las erogaciones*, como vinculación de carácter absoluto, y retoma la relación con la *generación del ingreso*, reconociendo la posibilidad de que existan erogaciones que no puedan asociarse razonablemente en alguna medida con la consecución del ingreso.

En realidad, bajo un buen análisis del diseño y mecánica de un ISR, no podemos más que concluir que la conexión inmediata, mediata, o incluso remota de una erogación con la generación del ingreso, no es relevante para efectos del ISR, siempre que la erogación sea necesaria e indispensable, pues son estas últimas características las verdaderamente esenciales para poder considerarla estructural.

Habiéndose desviado del enfoque y criterios técnicamente correctos para identificar a las deducciones estructurales (a saber, su necesidad e indispensabilidad), la ponencia establece una premisa que resulta a todas luces falsa e incorrecta, al señalar que:

*...como es lógico, la gradualidad de la relación causal entre una erogación y la consecución de la riqueza susceptible de ser gravada (manifestación de la capacidad contributiva) tiene una repercusión distinta en la afectación al respeto del principio de proporcionalidad tributaria.<sup>19</sup>*



erogar las partidas deducibles para que el contribuyente esté en plena aptitud de desarrollar las actividades que le reportarán un ingreso.

Las erogaciones en las que no se pueda identificar una relación directa o inmediata con la generación de un ingreso (como los gastos administrativos), resultan tan importantes para la adecuada operación y desarrollo de las actividades de los contribuyentes, como aquéllas en las que se advierta un vínculo inmediato y directo (como la adquisición de mercancías para su reventa), siempre que reúnan la característica de ser *necesarias e indispensables* para la realización de las operaciones y actividades del contribuyente. En efecto, todas son igualmente importantes porque todas disminuyeron el patrimonio del contribuyente, dejándole una menor riqueza disponible para el pago de sus contribuciones.

Así, tenemos que la ponencia desarrolla argumentos falaces en su análisis, al considerar que el grado o intensidad de la relación causal entre las erogaciones y la consecución de ingresos es relevante para el ISR o que afecta la incidencia de la erogación en la capacidad contributiva de los causantes.

Al no resultar correcta ni válida la premisa con la que la ponencia trata de crear una nueva categoría de deducciones (las deducciones estructurales indirectas) que advierte como de “menor incidencia en la capacidad contributiva” de los causantes, las conclusiones a las que llega son necesariamente erróneas, toda vez que la incidencia de las deducciones que busca agrupar en la nueva categoría es igualmente importante que la de las demás deducciones estructurales (las que la ponencia llama “directas”), por lo que hace a la capacidad contributiva de los causantes, puesto que *todas disminuyen su patrimonio*.

En este sentido, considero que todas las deducciones estructurales deben ser reconocidas de pleno por el legislador, pudiendo establecer ciertas modalidades, requisitos o condiciones para su aplicación.

Sin embargo, no encuentro que conforme al principio de proporcionalidad tributaria, se permita al legislador prohibir, limitar o restringir las deducciones

estructurales, salvo que esta prohibición, limitante o restricción, sea compensada por el legislador mediante algún otro mecanismo que establezca conforme a su amplísima libertad de configuración normativa en materia fiscal, pero siempre que esa medida sea, al menos, tan eficaz en la observancia del principio de proporcionalidad tributaria como la deducción.

Por otra parte, tampoco comparto la conclusión a la que llega la ponencia, al considerar que el principio de libre configuración del sistema tributario exige al Tribunal constitucional un escrutinio constitucional laxo, y menos aún, que el principio democrático establezca algún límite al escrutinio del Tribunal constitucional para analizar la debida observancia de los principios constitucionales de justicia fiscal. Al respecto, conviene tomar como referencia el siguiente criterio de la Corte Constitucional de Colombia.

*(...) la determinación (...) del tipo o el grado de protección que requieren grupos de personas comparables ha sido confiada al legislador democráticamente elegido”, por lo cual, “al analizar si un grupo de personas está menos protegido que otro, no le corresponde al juez constitucional sustituir la apreciación del legislador ni imponer niveles de protección máximos o ideales (...), aunque sí le compete determinar si el legislador ha respetado los mínimos de protección constitucionalmente ordenados, si la desprotección del grupo excede los márgenes admisibles y si la menor protección obedece a una discriminación prohibida.<sup>20</sup>*

El control constitucional no debe malentenderse como una intromisión a la función legislativa, sino que, por el contrario, el escrutinio constitucional fortalece al principio democrático y a la división de poderes, mediante una efectiva tutela de los derechos y garantías constitucionales de los gobernados, los cuales constituyen límites a la actuación del gobernante, incluso en aquellos casos en los que la CPEUM no establece mayores restricciones al legislador para el ejercicio de sus facultades. •

<sup>20</sup> Sentencia C-577/11 de la Corte Constitucional de Colombia. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo)