

CRISIS EN LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA LA SCJN, LA PREVISIÓN SOCIAL Y LA FRAGILIDAD DEL ESTADO DE DERECHO EN MÉXICO

LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
PRESIDENTA

C.P.C. José Luis García Ramírez
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Orlando Corona Lara
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

FISCOactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

CRISIS EN LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA LA SCJN, LA PREVISIÓN SOCIAL Y LA FRAGILIDAD DEL ESTADO DE DERECHO EN MÉXICO

LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Nuestro país atraviesa por una severa crisis en el tema de impartición de justicia en materia fiscal. Esta situación, desafortunadamente, genera una grave inseguridad jurídica y desconfianza en las inversiones que realizan los empresarios en México.

Un particular que tiene la intención de invertir en un país, forzosamente, debe revisar el marco jurídico que le será aplicable y, sobre todo, si dicho marco cuenta con tribunales que lo respalden.

Lo anterior se reduce a lo que comúnmente se conoce como “Estado de Derecho”, esto es, la existencia de leyes que regulan las diversas actividades que se llevan a cabo y, en caso de vulneración a dichas normas, la existencia de jueces que resolverán los casos conforme a las leyes aplicables y a los principios generales de derecho. Sin “Estado de Derecho” las posibilidades de crecimiento económico de un país se encuentran severamente limitadas.

En los últimos años en el país se han implementado diversas reformas legislativas en materia tributaria, en las cuales más que buscar el establecimiento de una sólida política tributaria, se ha mostrado un ánimo desmedidamente recaudatorio y totalmente desproporcional que, sin importar el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, ha causado un grave estado de inseguridad e incertidumbre jurídica. Esta situación, desafortunadamente, ha sido respaldada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

En efecto, en los últimos años la SCJN ha sostenido una clara y fuerte tendencia a declarar constitucionales diversas normas tributarias que vulneran los más elementales derechos tributarios. Probablemente, el más claro ejemplo de esta situación, fue haber declarado la constitucionalidad de las limitantes a la pérdida en venta de acciones, habiendo hecho caso omiso de su propia jurisprudencia emitida unos cuantos años antes.

Desgraciadamente, esta tendencia a convalidar normas tributarias muy cuestionables, se está convirtiendo en una realidad en últimas fechas en detrimento del “Estado de Derecho”.

Un claro ejemplo de lo anterior, es la reciente resolución por parte de la Segunda Sala de la SCJN, a uno de los diversos juicios de amparo promovidos por los contribuyentes en contra de la limitante a la deducción contemplada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), respecto de aquellas erogaciones que realizan los patrones a favor de sus

trabajadores y que constituyen ingresos exentos para estos últimos; por ejemplo, las prestaciones de previsión social.

No obstante que las prestaciones de previsión social son gastos necesarios y estrictamente indispensables para las empresas, directamente relacionados con la obtención de ingresos, circunstancia que incluso el Pleno de la SCJN había determinado en las Jurisprudencias P./J. 128/2006¹ y P./J. 130/2006,² del proyecto de sentencia publicado en la página de internet de la SCJN y que fue aprobado en sesión de fecha 21 de septiembre de 2016, se advierte que los Ministros integrantes de la Segunda Sala de la SCJN, por mayoría de votos, efectuaron una “nueva reflexión” para determinar que no todas las prestaciones que otorga el patrón al trabajador generan bienestar social y, por tanto, mayor productividad, por lo que no guardan una relación directa y necesaria con la generación de ingresos y, por ende, no debe reconocerse su plena deducción.

Lo anterior no hace más que evidenciar la inseguridad y la falta de certeza jurídica para los contribuyentes, pues la Segunda Sala de la SCJN, con el ánimo de justificar la constitucionalidad de una absurda limitante, pasa por alto no solamente criterios previamente sostenidos por el Pleno de ese H. Tribunal, sino el contenido del artículo 31 constitucional, conforme al cual los impuestos deben ser justos.

Debe resaltarse que la discusión por parte de los Ministros de la Segunda Sala de la SCJN del asunto comentado, no obstante la trascendencia que representaba el criterio sostenido para el sistema legal mexicano, fue llevada a cabo de manera privada, impidiendo el acceso de los contribuyentes a la discusión en cuestión, contándose a la fecha únicamente con los argumentos propuestos por el Ministro Ponente encargado de la elaboración del proyecto de sentencia.

Del proyecto de sentencia que fue publicado, el Ministro encargado de su elaboración propuso establecer una nueva subclasificación de las deducciones, a efecto de conceptualizar un nuevo tipo de deducciones y, con base en ello, justificar la constitucionalidad de una norma claramente injusta, rompiendo con criterios previamente establecidos por la propia Corte y violentando severamente el ya frágil “Estado de Derecho” en el que vivimos.

¹ En la Jurisprudencias P./J. 128/2006 el Pleno de la SCJN determinó que el artículo 31, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2003 es inconstitucional, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, ya 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”**.

² En la Jurisprudencia P./J. 130/2006 el Pleno de la SCJN determinó que el artículo 31, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2003 es inconstitucional, ya que **“obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que la empresa realiza por conceptos de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva”**.

El principio de proporcionalidad tributaria había sido interpretado evolutivamente por la SCJN siempre buscando que los impuestos sean lo más justos posibles. La Corte en su momento estableció que el principio de proporcionalidad consistía en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público, de acuerdo con su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos,³ todo ello relacionado con el objeto del impuesto y considerando siempre el elemento del gasto necesario para la obtención del ingreso.⁴

La SCJN había ya desarrollado una teoría en relación con el tipo de deducciones que debe reconocer el legislador, efectuando una clasificación en las deducciones, a saber: deducciones estructurales y deducciones no estructurales o “beneficios”.⁵ En base a esta teoría se habían venido resolviendo los asuntos planteados a nuestro máximo Tribunal.

Para tal efecto, la SCJN había determinado que las deducciones estructurales son aquellas erogaciones necesarias e indispensables para la generación de un ingreso, por lo que estas debían ser *reconocidas* como deducibles por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, permitiendo que el gravamen pesara únicamente sobre el impacto positivo del haber patrimonial del causante. Por otra parte, estableció que las deducciones no estructurales o de “beneficio” son aquellas que no son necesarias o indispensables para generar ingreso, al no existir una vinculación causal con los fines de la empresa y que pueden eventualmente dar derecho a una deducción y pudiendo ser la misma *otorgada* por el legislador, sin que le sean aplicados los principios tributarios.

La propia SCJN había ya establecido que las erogaciones por previsión social constituían una deducción estructural. Así, los contribuyentes tenían certeza jurídica respecto al criterio considerado por la SCJN, a efecto de determinar cuándo el legislador estaba obligado a reconocer una deducción en su totalidad o si se estaba en presencia de una deducción de mero beneficio, cuya deducción parcial o total era otorgada de manera gratuita por el legislador.

Con base en lo anterior, los patrones tomaron la decisión de otorgar prestaciones de previsión social, sobre la base de que tendrían derecho a su deducción plena. Nótese cómo se trató de una decisión empresarial basada en la legislación y en los criterios del máximo tribunal, esto es, basándose en el “Estado de Derecho”.

³ **“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”**. Tesis de Jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte, página 144.

⁴ **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**. Tesis P/J.109/99 emitida por el Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, página 22.

⁵ Jurisprudencia 1ª./J.15/2011 **“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**.

Sin embargo, en el proyecto de sentencia presentado, y finalmente aprobado por mayoría de votos (voto en contra de la Ministra Margarita Luna Ramos), con el afán de justificar la constitucionalidad de la limitante a la deducción de aquellas erogaciones de previsión social efectuadas por los patrones, se hace una “nueva” reclasificación de las deducciones estructurales, para establecer que existen “deducciones estructurales directas” (aquellas necesarias e indispensables que deben ser reconocidas de pleno ya que su relación de causalidad entre el gasto y la persecución del ingreso se da de manera directa) y “deducciones estructurales indirectas” (aquellas trascendentes en la generación del ingreso pero en un grado indeterminado, esto es, la causalidad entre el gasto y la persecución del ingreso se da de manera indirecta) mismas que pueden ser limitadas, debiendo existir únicamente una justificación de manera objetiva y razonable, sin que se tenga que pormenorizar la idoneidad de la medida o su estricta proporcionalidad.

De este modo se efectúa una “novedosa” reclasificación de las deducciones y se determina que las ahora denominadas deducciones estructurales indirectas pueden ser limitadas, siempre que persigan una finalidad objetiva y la medida sea razonable.

En este sentido, de manera desafortunada y rompiendo con las reglas del juego, se concluye que las prestaciones de previsión social que se otorgan a los trabajadores se relacionan con la obtención de ingresos pero en un grado distinto, esto es, de una manera indirecta o indeterminada, abandonando el criterio previamente reconocido mediante Jurisprudencia del Pleno, en el que se determinó que dichos gastos son indispensables para los fines de la actividad del empleador y procedía el reconocimiento pleno de su deducción.

La Segunda Sala también determinó, de manera sorprendente y poco jurídica, que las finalidades perseguidas por el legislador (mejorar la simetría fiscal, aumentar la recaudación y combatir la evasión y elusión fiscal), descansan sobre una base de un criterio objetivo y razonable y, por tanto, se justifica la deducción parcial de los gastos de previsión social.

Resulta absurdo que se haya sostenido que la simetría fiscal constituya un postulado objetivo que tiende a justificar el establecimiento de límites a las deducciones de gastos, y que la medida es razonable a efecto de corregir la asimetría que existe de ingreso exento para el trabajador y, a su vez, se permita la deducción para el patrón, esto, pues los patrones no tienen por qué absorber la exención de carga tributaria otorgada por el legislador a los trabajadores.

Si el legislador decidió exentar del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a los empleados respecto a sus prestaciones de previsión social a efecto de proteger a la clase trabajadora, ello no puede ser a costa de los patrones.

Una consecuencia lógica del absurdo criterio que se comenta, es que muy pronto veremos la disminución en el otorgamiento de prestaciones de previsión social, ello solo en perjuicio de los trabajadores.

De igual forma, resulta jurídicamente insostenible que se haya determinado que este tipo de prestaciones se relacionan con la obtención de ingresos de una forma indirecta e indeterminada; esto es, ¿las remuneraciones por la realización de tiempo extraordinario o por

la prestación de servicios en días de descanso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el aguinaldo, no tienen una relación directa con la generación de ingresos?

No debemos perder de vista que existen prestaciones de previsión social, cuyo pago se deriva de un mandato constitucional (aguinaldo, primas vacacionales, primas dominicales, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, tiempo extraordinario, etc.), o bien por un contrato ley o contrato individual de trabajo, mismas que son obligatorias para los patrones y claramente indispensables para generar ingresos a las empresas.

No es lógico que la Segunda Sala de la SCJN (integrada por 5 Ministros) de manera injustificada abandone el criterio sostenido previamente por el Pleno de dicho Tribunal (11 Ministros), realizando una “nueva” clasificación de las deducciones a efecto de justificar la constitucionalidad de la limitante que ahora se analiza.

Incluso, resulta totalmente desafortunado que un Ministro que se integró recientemente a la SCJN (marzo de 2015), esto es, que no lleva más de dos años en el cargo, deje a un lado y haga caso omiso de un proyecto de sentencia propuesto por el Ministro retirado Juan N. Silva Meza en el cual sostenía que, conforme había sido criterio reiterado de ese Máximo Tribunal, las erogaciones realizadas por concepto de previsión social son estrictamente indispensables para el patrón cuya deducción debía de reconocerse, al estar directamente relacionados con la generación de ingresos.

En dicho proyecto, el Ministro Juan N. Silva Meza (con más de 20 años de experiencia como ministro), de manera coincidente con los criterios tradicionales y consistentes de la Corte, determinó que todos aquellos pagos efectuados a favor de un trabajador, resultan indispensables para la consecución del objeto social de la empresa, al tratarse de un gasto necesario para que cumplimente de forma cabal sus actividades, además de que, por lo general, dichos pagos son una compensación por los servicios personales prestados al empleador, que redundan en un mejor rendimiento, al mejorar la calidad de vida de los trabajadores, además de que estas erogaciones se realizan en beneficio de los trabajadores derivadas del cumplimiento de la ley, de un convenio laboral o incluso de la propia costumbre.

Todo lo anterior, evidencia la falta de seguridad jurídica y confianza legítima que está viviendo nuestro país y a la que están expuestos los empresarios que deciden invertir en él, pues estamos en presencia de un Poder Ejecutivo ansioso y desesperado de recaudación, un Poder Legislativo permisivo y una carencia de control constitucional por parte del Poder Judicial, lo que provoca una crisis total en la impartición de justicia en materia tributaria.

Como se puede advertir, en la sentencia que se comenta, la Segunda Sala de la Corte abandonó criterios tradicionales y conocidos por los contribuyentes (que les llevaron a tomar decisiones de inversión en el país), para efectuar una “novedosa” clasificación de deducciones estructurales y burdamente justificar la constitucionalidad de una limitante totalmente arbitraria, todo ello en claro detrimento al “Estado de Derecho”.