



Colegio de Contadores Públicos del Estado de Puebla

Puebla, Pue. Abril 21 de 2017.

OLEADA DE AMPAROS FISCALES NEGADOS (Primera Parte)

C.P.C. L. en D. y Dr. en D. Miguel A. Santillana Solana

Miembro de la Comisión Fiscal del CCPEP

En los últimos años la judicialización de asuntos tributarios ha ido en aumento, pues los contribuyentes cada vez más hacen uso de los medios de defensa a su alcance para tratar de que su esfera jurídica no se vea afectada ante las múltiples modificaciones a las disposiciones fiscales.

Sin embargo, nuestros tribunales al entrar al estudio de los asuntos puestos a su consideración suelen no coincidir con el criterio de los particulares. Por ejemplo, diversos temas controvertidos de la reforma 2014.

A continuación, se resumen las posturas de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación frente a varios de los tópicos litigados en su oportunidad, cuya resolución no fue favorable para los pagadores de impuestos, pero que conviene tener presente a fin de darle el alcance correspondiente.

RUBRO Y LOCALIZACIÓN	SINOPSIS
RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, divulgada en el Seminario Judicial de la Federación,	Las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica.

<p>Décima Época, Materia Constitucional, Común, Tesis 2a./J. 24/2017 (10a.), Jurisprudencia, Registro: 2013878, marzo de 2017.</p>	<p>Por lo tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el apartado del precepto en comento, al limitar las deducciones personales, viola dicha directriz.</p>
<p>RENTA. LOS ARTÍCULOS 74 Y 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA POR LA SOLA EXTINCIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PREVISTO EN LA LEY ABROGADA, apreciable en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª/J. 29/2017 (10ª.) Jurisprudencia, Registro 2013877, marzo de 2017.</p>	<p>La eliminación de tal esquema no origina, por sí sola, una violación al principio en cita, pues la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas conductas no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible. De forma que si bien, en cualquier momento pueden formularse juicios de diversa índole sobre la convivencia o inconvivencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, lo elimine, lo cierto es que con ello no puede afirmarse que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni que estos deban darse mediante un sistema tributario.</p>
<p>RENTA. LOS ARTÍCULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO GRAVAN EN DOS OCASIONES EL MISMO INGRESO, de consulta en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Administrativa, Constitucional, Tesis 2ª. XXIV/2017 (10ª.), Tesis Aislada, Registro 2013903, marzo 2017.</p>	<p>No existe una doble tributación sobre los mismos ingresos, pues la tasa únicamente se aplica a la porción que excede el límite inferior, y la cuota fija, solo al monto que no rebasa dicho mínimo, así ambos elementos no agravan el mismo segmento de ingresos.</p>
<p>RENTA. LOS ARTÍCULOS 74 Y 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO HOMOLOGAN EL TRATO FISCAL DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS, AL DEL GENERAL DE LAS PERSONAS MORALES, POR LO QUE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, dada a conocer en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª./J. 30/2017(10ª.), Jurisprudencia, Registro 2013876, marzo 2017.</p>	<p>Los preceptos legales de referencia establecen los beneficios fiscales que el legislador concedió al sector primario, los cuales impactan al cálculo del tributo y consisten (entre otros) en que una porción de los ingresos de las actividades propias del régimen gozan de una exención; asimismo, otra parte se ve disminuida por la reducción del tributo determinado, y solo en caso de existir recursos que superen esos "tramos" de exención y reducción, sobre dicho excedente se aplicará la tasa respectiva (dependiendo si es persona moral o física). El régimen general de las sociedades, a pesar de aplicar una tasa similar (30 %), no prevé dentro de su mecánica de cálculo una exención de ingresos ni una reducción del gravamen determinado, es decir, no goza de los beneficios que sí se otorgaron al sector primario. En ese sentido, la comparación de un solo elemento del tributo (la tasa) no es suficiente para concluir que se grava con la misma intensidad a diversos sujetos</p>

RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES, de consulta en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Administrativa, Tesis 2ª./J. 26/ 2017 (10ª.), Jurisprudencia, Registro 2013875, marzo de 2017.

Las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo" guardan el carácter de no estructurales, pues aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, propósito o efecto, es decir, son gastos diversos y contingentes, al no ser erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, pues no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen.

RENTA. LA JURISPRUDENCIA 1a./J. 130/2007 (*) NO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN, PARA EL LEGISLADOR TRIBUTARIO, DE MANTENER INDEFINIDAMENTE EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PREVISTO POR LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ABROGADA, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Administrativa, Tesis 2ª./J. 28/2017 (10ª.), Jurisprudencia, Registro 2013874, marzo de 2017.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio aludido, determinó que los artículos 81 y 123, fracción II, de la LISR, vigente a partir de 2005, no establecían un trato diverso, en forma injustificada, entre las personas morales del régimen general (quienes deducían conforme al sistema de costo de lo vendido) y las pertenecientes al régimen simplificado (las cuales lo hacían al momento en que adquirían mercancías). Sin embargo, el razonamiento de mérito no prevé que, dada la prioridad que para el país representan las actividades del sector primario, el legislador debe mantener indefinidamente la aplicación de sistemas tributarios preferenciales, ni mucho menos que está impedido para modificar, reducir o suprimir beneficios fiscales. Considerar lo contrario, equivaldría a soslayar la libertad configurativa del legislador para el diseño tributario del Estado, interviniendo sobre aspectos que el texto constitucional ha reservado para el Poder Legislativo.

RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO, propaganda en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Administrativa, Tesis 2ª. /J. 25/2017 (10ª.), Jurisprudencia, Registro 2013873, marzo de 2017.

Para ambos tipos de personas el objeto del impuesto son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el recurso aminorado por los gastos en que se incurrió para su obtención, por lo cual, el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación de aquel y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II "De las personas morales", como al Título IV "De las personas físicas de la LISR.

RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL, de vista en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª. /J. 27/ 2017 (10ª.) Jurisprudencia, Registro 2013872, marzo de 2017.

El que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, no implica la existencia de un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente mediante la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están ligadas a la generación del ingreso (objeto del ISR)

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE ADUCE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL PERMITIR UNA MENOR PROPORCIÓN DE DEDUCCIONES PERSONALES A QUIENES PERCIBEN MENOS INGRESOS, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Común, Tesis 2a. XVII/2017 (10a.), Tesis Aislada, Registro 2013906, marzo de 2017.

Los contribuyentes que obtienen menores ingresos pueden aplicar una mayor proporción o porcentaje (hasta del 10%) de deducciones personales que aquellos con mayores ingresos (quienes necesariamente deducirán cantidades menores a tal porcentaje). Por lo tanto, los argumentos en lo que se sostiene que el numeral en comento concede un beneficio a los contribuyentes que perciben más ingresos respecto de quienes los obtienen en menor cantidad (por permitirles a aquellos deducir una proporción mayor que a estos) parten de una premisa inexacta y, en consecuencia, son inoperantes.

RENTA. LOS ARTICULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª. XXIII/2017 (10ª.), Tesis Aislada, Registro 2013904, marzo de 2017.

Al creador de la norma le corresponde implementar o modificar un tributo o determinado régimen fiscal, incluso eliminarlo; por lo tanto, no puede afirmarse que existe una exigencia constitucional para que los contribuyentes adquieran el derecho a ser gravados siempre sobre una misma base y tasa o de disfrutar de beneficios tributarios.

En consecuencia, los numerales, al modificar los rangos y tasas respecto de los previstos en la ley abrogada, no violan el principio indicado.

RENTA. LOS ARTICULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER TARIFAS QUE CONTIENEN UNA TASA MÁXIMA PARA EL CÁLCULO DEL TRIBUTO APLICABLE A LAS PERSONAS FÍSICAS, DISTINTAS A LA TASA FIJA QUE CORRESPONDE A LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, dada a conocer en el Semanario

Según los artículos citados, las personas morales calculan el tributo conforme a una tasa fija del 30 %, mientras que las físicas están sujetas a la aplicación de tarifas que prevén diversos rangos de ingresos, que se acotan por un límite inferior y uno superior, una cuota fija (que opera respecto del monto que no rebasa tal límite inferior) y un porcentaje o tasa (aplicable únicamente al excedente del límite inferior).

Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2a. XXV/2017 (10a.), Tesis Aislada, Registro 2013902, marzo de 2017.

Los individuos responden con su patrimonio de manera total; es unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las compañías lo hacen de manera limitada (atendiendo a la modalidad o tipo de sociedad adoptada); cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

En consecuencia, el legislador apreció elementos suficientes para efectuar una distinción entre unas y otras con base en los cuales justificó el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 96, 111, 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN TRATO FISCAL DISTINTO ENTRE EL RÉGIMEN DE INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO Y EL DIVERSO DE INCORPORACIÓN FISCAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, apreciable en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª. XXXII/2017 (10ª.), Tesis Aislada, Registro 2013901, marzo de 2017.

El trato fiscal diverso del RIF encuentra justificación en la diferencia de las actividades que generan el ingreso, pues las empresariales y los servicios personales independientes tienen como objeto fundamental el lucro mercantil, mientras que los asalariados o asimilados no tienen esa intención, aunque obtengan recursos por los servicios que proporcionan; por eso no podría preverse idéntico diseño tributario para fuentes de ingreso distintas, dado el carácter cedular o analítico del ISR tratándose de individuos. Además, de las siguientes razones de política fiscal, económica y social:

* ofrecer un esquema de tributación sencillo con beneficios para fomentar la formalidad

* permitir a los contribuyentes el desarrollo de sus funciones, para que, una vez alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transiten al régimen general.

En ese orden de ideas, las diferencias entre las fuentes de ingreso y los diversos fines de política fiscal, económica y social, permiten concluir que los artículos indicados no violan el principio en comento.

<p>RENTA. LOS ARTÍCULOS 59 A 61, 63 A 65, 67 Y 71 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL GRAVAR EN FORMA DISTINTA A LOS GRUPOS DE SOCIEDADES Y A LAS DIVERSAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, difundida en el Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª. XXII/2017 (10ª), Tesis Aislada, Registro 2013900, marzo de 2017.</p>	<p>No se afectan de manera desproporcionada o desmedida bienes y derechos constitucionalmente protegidos, debido a que el beneficio consistente en el diferimiento del impuesto no implica que el fisco federal dejará de percibir esos montos para satisfacer las necesidades públicas, toda vez que una vez transcurrido el periodo de tres años, deberá enterarse debidamente actualizado. En consecuencia, la diversidad de trato se encuentra objetiva y razonablemente justificada, por lo cual no se infringe la directriz mencionada.</p>
<p>RENTA. LA TARIFA DEL ARTÍCULO 96 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, divulgada Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Materia Constitucional, Tesis 2ª. XXXI/2017 (10ª.), Tesis Aislada, Registro 2013899, marzo de 2017.</p>	<p>Del análisis a la tabla contenida en el precepto mencionado, se advierte que se respeta dicho principio, pues en la medida en que aumenta el ingreso, se incrementa la tasa impositiva, no solo de la tabla, sino también la impositiva efectiva. Así, salvo su primer renglón, ninguno de los subsecuentes rangos llega a la tasa señalada en la tabla, pero si presenta un incremento progresivo, lo que demuestra la razonable progresividad de la tarifa, ya que conforme aumenta el ingreso incrementa la alícuota a pagar, esto es, derivado de la relación con la cantidad inmersa entre un límite inferior y uno superior y considerando que la tasa se aplica sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje al que se le suma la cuota. Lo anterior implica que la tributación real efectiva es mayor en proporción al aumento de los ingresos, sin que tal incremento en el impuesto a pagar resulte en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable. De esta forma, la diferencia de un centavo entre un rango y otro se encuentra compensada con la cuota fija sobre el excedente del límite inferior, evitando que el impuesto se eleve de manera desproporcionada.</p>

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR Y NO NECESARIAMENTE DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DEL ESTADO DE PUEBLA, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.