

Tratamiento fiscal de las prestaciones laborales en Méjico.

Análisis de su legalidad y sus realidades.

Julio César Hernández Maza - Eleazar Villegas González
Teresa de J. Vargas Vega - Heriberto Moreno Islas

MÉJICO

Resumen: este artículo de investigación tiene por objetivo analizar los efectos derivados de la modificación del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Méjico. La investigación sigue el método descriptivo, con fuentes que dejan ver las realidades empíricas de la reforma, y el método deductivo para la argumentación sobre su legalidad derivada de la exclusión de la diferencia, en la naturaleza de las prestaciones laborales establecidas por la Ley Federal del Trabajo y las otorgadas voluntariamente por los patrones. Los resultados, soportados con datos estadísticos que reflejan los efectos económicos, detectan que la recaudación no se ha incrementado de manera integral y que el perjuicio a la base gravable de los patrones los ha motivado a implementar estrategias agresivas para aminorar el efecto fiscal monetario.

Palabras clave: prestaciones laborales; legalidad; recaudación.

Fiscal treatment of labor benefits in Mexico. Analysis of its legality and its realities

Abstract: This research article aims to analyze the effects of modifying Article 28, section XXX of the Income Tax Law in force in Mexico. The research follows the descriptive method, consulting sources that allow visualizing the empiric reality of the reform, and the deductive method that facilitates the argumentation of the controversy about its legality, mainly by excluding the difference in the



Julio César Hernández es Licenciado en Contaduría de Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Méjico y maestrante de la Maestría en Gestión Fiscal del Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA) en San Juan Tilcuautla, San Agustín Tlaxiaca, Hidalgo, Méjico.

Contacto: julio_17habil@hotmail.com

ORCID: 0000-0001-9646-4560

Eleazar Villegas es Doctor en Desarrollo Económico y Sectorial Estratégico de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Méjico y Profesor Investigador del Cuerpo Académico de Contaduría del Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA) en San Juan Tilcuautla, San Agustín Tlaxiaca Hidalgo, Méjico.

Contacto: eleazarv@uaeh.edu.mx

ORCID: 0000-0001-8668-1991



nature of the labor benefits established by Federal Labor Law and those granted voluntarily by employers. The results, supported with statistical data that reflect the economic effects, detect that the collection has not integrally increased and that the damage to the taxable base of the employers has motivated them to implement aggressive strategies to reduce the fiscal effect.

Keywords: Labor benefits; legality; collection.

Tratamiento tributario dos benefícios trabalhistas no México. Análise de sua legalidade e das suas realidades

Resumo: o objetivo deste artigo de pesquisa é analisar os efeitos derivados da modificação do artigo 28 inciso XXX da Lei do Imposto de Renda vigente no México. A pesquisa segue o método descritivo, consultando fontes que permitem visualizar a realidade empírica da reforma, e o método dedutivo que facilita a argumentação da controvérsia sobre sua legalidade, principalmente por excluir a diferença na natureza dos benefícios trabalhistas estabelecidos pela Receita Federal do Trabalho Lei e os concedidos voluntariamente pelos empregadores. Os resultados, apoiados em dados estatísticos que refletem os efeitos econômicos, detectam que a arrecadação não aumentou integralmente e que o prejuízo à base tributável dos empregadores os motivou a implementar estratégias agressivas para reduzir o efeito fiscal.

Palavras-chave: benefícios trabalhistas; legalidade; coleção.

Introducción

El presente análisis tiene el propósito de revisar los efectos que ha traído consigo la reforma fiscal del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) llevada a cabo en Méjico en 2014, en la que se plantea que “sólo sería deducible el 53%, o el 47% en su caso, de la parte exenta de las prestaciones laborales contenidas en el artículo 93 de la LISR” (Ley Del Impuesto Sobre la Renta, 2021). Nuestro interés surge desde



Teresa de J. Vargas es Doctora en Economía de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Méjico y Profesora Investigadora del Cuerpo Académico de Contaduría del Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA) en San Juan Tilcuautila San Agustín Tlaxiaca, Hidalgo, Méjico.

Contacto: tvvega@uaeh.edu.mx

ORCID: 0000-0002-6051-7197

Heriberto Moreno es Doctor en Ciencias Administrativas de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Méjico y Profesor Investigador del Grupo de Investigación Competitividad y Educación Financiera en el Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA) en San Juan Tilcuautila, San Agustín Tlaxiaca, Hidalgo, Méjico.

Contacto: heriberto_moreno@uaeh.edu.mx

ORCID: 0000-0001-7081-1907



la promulgación de esta resolución hasta su ratificación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en 2016, dado que ha sido el precepto legal más impugnado por los contribuyentes; más aún, desde 2017 ha tenido múltiples intentos de reforma por la vía legislativa, sin éxito, con el argumento de que se dejó de lado el punto sustancial de la diferenciación entre las prestaciones laborales obligadas por la Ley Federal del Trabajo y las otorgadas por los patrones, que son incluidas en el contrato de trabajo y encuadradas principalmente bajo el concepto de previsión social¹; este concepto cambia totalmente el sentido de la reforma y tiene elementos adicionales a los ya presentados y rechazados por la autoridad, lo que permite plantear un nuevo argumento que cuestiona su legalidad y motiva su cambio.

Además de la legalidad, la reforma ha tenido otros impactos que son cuestionados, tales como los efectos económicos, ya que aumenta el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) de los patrones con el consecuente aumento de recaudación para el Estado. También trajo consigo el empleo, por parte de los patrones, de estrategias agresivas que derivan directamente en menos recaudación de contribuciones de seguridad social y que, en su trasfondo, afectan a los trabajadores con consecuencias como subsalario y empleo informal.

El documento consta de un marco teórico en el que se analizan los antecedentes y sucesos ocurridos respecto de la reforma, al abordar cómo y por qué es un tema de alto interés y es cuestionada la legitimidad, con énfasis en los elementos que la fundamentan. Posteriormente, en el apartado de análisis de efectos económicos, se busca constatar los motivos expuestos, tanto por la iniciativa privada como por los legisladores que han propuesto la revocación, respecto de que la reforma no ha cumplido con los objetivos de recaudación y que ha fomentado condiciones negativas para los trabajadores. Se cierra con la conclusión en la que se conjugan los debates de los apartados anteriores que dan un panorama completo de la realidad tributaria a raíz de la reforma, en el componente específico de las prestaciones laborales, que posibilitará plantear una nueva modificación a la fracción XXX del artículo citado de la LISR.

1 "Se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia" (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2021, art. 7).



Metodología

El diseño metodológico empleado en la realización de la presente investigación aplicada es el método descriptivo respecto de todas las fuentes consultadas que permiten revisar los efectos de la reforma, tanto los de legalidad como los económicos; además se utilizó el método deductivo para la argumentación que permitiera emitir las conclusiones.

Marco teórico

Generalidades de la reforma al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta

El artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece la no deducibilidad de manera íntegra de las prestaciones que a su vez tengan una parte exenta, por dicha parte sólo se deducirá en un 53% o un 47% dependiendo de si las prestaciones se disminuyen o se mantienen o se incrementan con respecto al ejercicio fiscal anterior. Así lo plantea la ley en el artículo 28 fracción 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 (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2021).

Por otra parte, el artículo 93 de la LISR establece el catálogo de las prestaciones que se encuentran total o parcialmente exentas; en este caso, al considerar como obligatorias únicamente las que derivan de la legislación laboral (Ley Federal del Trabajo) y la aplicación del artículo comentado, se fundamenta y se muestra su efecto para mayor comprensión como se aprecia en la tabla 1:

Tabla 1. Prestaciones laborales obligadas por LFT en atención al artículo 93 de la LISR por su parte exenta

Prestación laboral obligada por LFT	Fundamento de la LFT para entregarla	Fundamento en el artículo 93 de la LISR para exentarla
Aguinaldo	Artículo 87 LFT: mínimo 15 días de salario	Fracción XIV y XV: no grava ISR hasta 30 UMAS durante un año calendario (\$2.886,60)
Prima vacacional	Artículo 80 LFT: mínimo el 25% de las vacaciones	Fracción XIV y XV: no grava ISR hasta 15 UMAS durante un año calendario (\$1.344,30)



Prestación laboral obligada por LFT	Fundamento de la LFT para entregarla	Fundamento en el artículo 93 de la LISR para exentarla
Tiempo extra-ordinario	Artículos 66, 67 y 68 LFT: horas dobles las que no excedan de 3 días y 3 horas por semana; horas triples las que excedan el límite de las dobles	Fracción I y II: no grava el ISR si el trabajador percibe el salario mínimo, si no es así, las horas extras dobles se exentan al 50% sin que excedan de 5 veces el UMA por cada semana (\$673,53), el excedente gravará al 100% así como las horas extras triples gravarán al 100%
Prima dominical	Artículo 71 LFT: si el trabajador labora el domingo tiene derecho a un 25% adicional del salario	Fracción XIV y XV: no grava el ISR hasta por 1 UMA por domingo laborado (\$96,22)
Indemnizaciones por separación	Artículo 48 LFT: dependiendo del tipo de contrato, en caso de rescisión laboral sin responsabilidad para el trabajador, este tiene derecho a indemnizaciones; la primera de 3 meses a razón del salario diario integrado, la segunda a razón de 20 días por año de servicio en caso de negarse la reinstalación	Fracción XIII: no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo, esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8.659,80)
Prima de antigüedad	Artículo 162 LFT: corresponde a 12 días por año de servicio a razón del doble del salario mínimo vigente, en caso de que el salario percibido sea mayor a dicho límite; en caso contrario se aplicará el salario. Procede en casos de despido o bien en renuncias voluntarias siempre y cuando la relación laboral sea superior a 15 años	Fracción XIII: no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo; esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8.659,80)

Fuente: elaboración propia con base en la Ley Federal del Trabajo (2022) y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2021)

La reforma fiscal impulsada por el poder ejecutivo en Méjico en 2014 trajo consigo modificaciones muy significativas que realmente representaron un cambio respecto del panorama fiscal que se tenía hasta 2013; la reforma ataca las deducciones fiscales y las reduce, de tal manera que la base gravable

umenta y, por tanto, el impuesto a cargo. Con la reforma se optó por esta medida en lugar de aumentar o crear nuevos impuestos, a pesar de que las dos anteriores no son 'políticamente correctas' y generando un descontento inmediato en general. La base legal de esta reforma y el argumento principal del Gobierno fue el siguiente:

En este sentido, la deducibilidad parcial de los pagos efectuados a los trabajadores, que a su vez son ingresos exentos para éstos, pueden tener un impacto económico en los contribuyentes, incrementando su Impuesto Sobre la Renta (ISR) a cargo. En la exposición de motivos de la LISR, al justificarse la limitante a la deducción de ingresos exentos para el trabajador, se indica que cuando el trabajador no paga ISR por los ingresos exentos, y los contribuyentes sí pueden deducir sus pagos, se presenta un 'tratamiento fiscal asimétrico' (Legal Cloud, 2016).

Más allá de lo antes citado, esta reforma nació por la necesidad de incrementar la recaudación para solventar los principales proyectos del Estado; sin embargo, la modificación es novedosa, su fundamentación no es muy robusta y no cuenta con precedente alguno, por lo que después de promulgada en el año 2014 fue masivamente combatida por los particulares que, con argumentos firmes, presentaron amparos hasta llegar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Condiciones de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

La tendencia y la cantidad de recursos promovidos por los contribuyentes sugerían una reversa a dicha reforma; para finales del año 2015 el asunto tenía tintes de solución con proyectos de sentencia favorables a los contribuyentes como lo relata por RAH Abogados (2015):

En noviembre de 2015, se publicaron en el portal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cinco proyectos de sentencia para ser discutidos, en los que el ministro Juan N. Silva Meza propone otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a diversos contribuyentes, en contra del artículo 28, fracción XXX, de la LISR. [...] En los proyectos, el ministro Silva Meza indica que el artículo 28 fracción XXX de la LISR transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que las erogaciones de previsión social y los pagos que en general realiza el patrón a los trabajadores, son gastos estrictamente indispensables, que deben reconocerse como deducibles al estar relacionados con la obtención del ingreso, por lo que el contribuyente está ejerciendo su derecho a deducir y contribuir acorde a su capacidad contributiva.

El Ministro Juan Silva Meza propuso declarar la inconstitucional de la reforma al concluir que la medida no cumplía con ninguno de sus objetivos; pero, sus proyectos no fueron votados favorablemente a pesar de contar con elementos sólidos, y al poco tiempo el Ministro se retiró de la corte. Para finales de 2016, el tema fue discutido con nuevos proyectos de sentencia, ahora por parte del Ministro Eduardo Medina Mora Icaza, y se resolvió de manera definitiva



el asunto, pero en un sentido contrario al precedente de 2015, relatado de la siguiente manera por una consultora especializada:

El 21 de septiembre de 2016, la Segunda Sala de la SCJN resolvió el amparo en revisión 1012/2014, en el que declaró la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014. Esta fracción contiene la limitante a la deducción de las erogaciones hechas en favor de los trabajadores, que a su vez fueran ingresos exentos para éstos. No cabe duda que estamos en presencia de una resolución en extremo reprochable. Tan es así, que prestigiados y versados colegas ya han criticado las nuevas categorías de deducciones creadas, al parecer, de manera artificiosa. [...] Los especialistas han cuestionado drásticamente el test de razonabilidad y constitucionalidad, que en relación con la ya citada limitante a la deducción contenida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, fue efectuado por la Segunda Sala de la SCJN al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la citada limitante (López, 2016).

La consultora acentúa el hecho de que la resolución fuera dictada por la segunda sala sin tomar en consideración que el tema requería ser resuelto por el pleno de la Suprema Corte de Justicia, al indicar que pudo haber influencia a esta instancia con el favor de los votantes; así lo indica López (2016):

La Segunda Sala se limita a referenciar algunos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), de la Ley de Amparo y de la Ley Orgánica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y se constriñe a establecer que considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno. Sin embargo, no otorga la razón específica de tal conclusión, y por tanto, no hace un análisis real del alcance de la decisión.

Los aspectos que López (2016) considera que no se tomaron en cuenta por parte de la segunda sala de la SCJN son:

1. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR para 2014, constituía una disposición novedosa y de reciente creación, que de ninguna manera reproducía el texto de alguna otra disposición ya derogada, ni copiaba el contenido de algún otro dispositivo legal vigente en alguna otra época.
2. Que no existía ninguna clase de precedente proveniente de la SCJN, que se pronunciara respecto a la prohibición o limitación de la deducción para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta (ISR), de erogaciones o prestaciones estrictamente indispensables, pero que a su vez constituyeran ingresos exentos para los trabajadores.
3. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente para 2014 fue el precepto legal más combatido por los particulares en los últimos dos años.

La contraposición tan significativa de los proyectos de sentencia citados y la forma en la que se resolvió la constitucionalidad de la reforma motivan



a pensar que existen intereses o presiones externas que la llevaron a ese resultado. Lo anterior permite comprender por qué esta modificación, a pesar de tener una sentencia que la ratifica y le da constitucionalidad, sigue siendo cuestionada y se busca su cambio o revocación por el medio legal restante, que es la reforma a la LISR a través del poder legislativo.

Después de la sentencia referida, ha habido múltiples intentos de modificar o revocar la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR, por el perjuicio monetario que genera a los patrones, la fragilidad de su fundamentación y la cuestionable ratificación del poder judicial, a lo que se suma la percepción negativa de sus resultados que, al incrementar la base gravable, ha incentivado a los contribuyentes a explorar alternativas agresivas en el apartado de la nómina, como son: el *outsourcing*, el subsalario y el empleo informal que, lejos de aumentar la recaudación y generar beneficios a los trabajadores, resultan en lo opuesto.

Intentos y argumentos para revocar la reforma por la vía legislativa

Las propuestas han venido desde el sector privado, por medio de la iniciativa de organizaciones profesionales que los representan y de parte de legisladores principalmente de oposición. En septiembre de 2022, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) presentó al gobierno su propuesta de reforma fiscal para 2023, en los siguientes términos:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., que agrupa a profesionales especialistas en las áreas de auditoría, impuestos, regulaciones fiscales internacionales, precios de transferencia, comercio exterior, entre otras, presenta una serie de propuestas técnicas en estos ámbitos que pretenden coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomente la creación de empleos productivos, incentive el ahorro y la inversión productiva, genere certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022).

La propuesta también incluye específicamente en su apartado de LISR la cuestión abordada en este trabajo:

Se solicita derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción a 100% de los pagos, que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, es decir, para permitir la deducción de 100% de los pagos de nómina. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022)

Para el IMCP, los frutos positivos que conllevaría aplicar su propuesta respecto del punto específico serían (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022):

- i) Que los patrones tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que, actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina, cuyo pago es realizado por

disposiciones legales y/o contractuales y, además, son esenciales para la operación de las empresas/patrones.

- ii) La promoción de empleo formal.
- iii) Incentiva el aumento de ingresos no gravados en materia de ISR para la clase trabajadora.

El IMCP, la organización más importante que congrega profesionales de la contaduría en Méjico con un alto prestigio, ha realizado una propuesta al gobierno para reforma fiscal del año 2023 con una mención a la revocación de la modificación analizada, al indicar los beneficios que podría traer el cambio propuesto; si bien en esa propuesta se comparten argumentos con la presente investigación, no tienen un fundamento legal sólido distinto del que la SCJN rechazó, teniendo muy bajas probabilidades de ser tomada en cuenta.

Así mismo, desde el poder legislativo han existido intenciones para revocar la reforma a la fracción XXX artículo 28 de la LISR. Por un lado, en 2017 para promulgarse en 2018, la Diputada Alejandra Gutiérrez Campos del Partido Acción Nacional (PAN) presentó un Proyecto de Decreto de derogación de esa fracción XXX (Gutiérrez, 2017). En 2018, la Senadora del PAN Minerva Hernández Ramos presentó una iniciativa para promulgarse en 2019, para reformar la fracción i del artículo 28 y derogar la fracción XXX del artículo 28 y el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Hernández, 2018)

Ninguna de las iniciativas fue aprobada por el Congreso de la Unión y sólo quedaron como antecedentes de los intentos de derogar la modificación en cuestión. Es importante rescatar que en el mismo sentido, la presente investigación comparte con las propuestas de la iniciativa privada y del poder legislativo los principales motivos que las mismas exponen: hacer más equitativa la estructura impositiva, adaptar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que funcione como palanca de desarrollo, ayudar a un mejor régimen fiscal que fomente la economía del país, incentivar la creación de empleos productivos, promover el ahorro y la inversión productiva, producir certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales, todo lo anterior resalta la importancia de definir una política tributaria adecuada que permita el desarrollo y ofrezca un Estado de Derecho.

Importancia de la política tributaria y el sector privado para el desarrollo

A continuación, se exponen algunas definiciones relacionadas con la política tributaria y la importancia del sector privado en la misma para lograr el desarrollo:



La política tributaria a nivel mundial ha tomado mayor relevancia como herramienta para impulsar el progreso, dado que no solamente tiene un impacto sobre el nivel de recursos disponibles, sino también sobre múltiples dimensiones de los objetivos de desarrollo, en este sentido, los retos fiscales que enfrentan los países representan barreras considerables para lograr un desarrollo económico sostenible (ONU, 2019).

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario y el sujeto pasivo que es el contribuyente, dicho vínculo jurídico, cuyo principal objetivo es el tributo, nace al encuadrar en los supuestos contemplados en la Ley a las actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico (Romero, 2004).

Por lo tanto, el sector privado tiene un papel muy importante en el desarrollo de una economía de mercado, dado que es el principal generador de empleos y de inversión, además de incentivar el crecimiento económico y la disminución de la pobreza (Importancia del sector privado, 2013).

Como lo exponen las fuentes anteriormente citadas, la definición de una política tributaria adecuada que respete la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente es primordial para lograr el desarrollo económico de una nación; al no tener una estructura impositiva equitativa y carecer de certidumbre jurídica en el aspecto fiscal, el sector privado se siente vulnerado y no cumple su rol en la economía, estancando así el desarrollo.

La evolución económica y social de los países de América Latina se destaca por dos aspectos principales: una alta volatilidad macroeconómica y una elevada desigualdad en la distribución del ingreso, estas características generales, que por supuesto observan rasgos particulares entre subregiones y países, hacen especialmente importante la acción del Estado a través de la política fiscal. Sin embargo, evaluada por su desempeño y resultados, la política fiscal en la región parece haber sido poco efectiva para atenuar la volatilidad y reducir la desigualdad (Jiménez, 2019).

Como lo plantea este autor, en atención a los resultados de la política fiscal en la región donde se encuentra Méjico habría que decir que esta ha fracasado en su finalidad de alcanzar un desarrollo económico. En el país, este resultado no recae totalmente en la modificación cuestionada en la presente investigación, sin embargo, medidas como esta son las que acentúan más la brecha en una política tributaria que dista de ser eficiente y equitativa.

Derecho tributario y principios tributarios regentes en Méjico

La base para definir una política tributaria es el derecho tributario; esta rama del derecho es la que da forma y reglas a la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, por lo mismo es de vital importancia conocer al menos sus características generales. *“Los ciudadanos de cada estado deben contribuir al apoyo del gobierno, tanto como sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades”.* (Smith, 1776, citado por Velázquez, 2017)



El derecho tributario es aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos. (Gianinni, 1957, citado por Blasio, 2003). [...] Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídica tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza de los alcances de la potestad tributaria. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del estado. (Blasio, 2003)

De lo anterior se puede derivar que el derecho tributario es un conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la relación entre el Estado y los particulares, en relación con la imposición y la recaudación de contribuciones a través de las cuales el Estado se allega de recursos suficientes para el desarrollo de sus actividades; sin embargo, las normas establecidas deben cumplir con los principios tributarios, de otra manera dicha norma carecería de legalidad y su imposición sería cuestionable, sugiriendo que el Estado ha excedido los límites de la relación tributaria.

Es necesario conocer los principios tributarios regentes en Méjico, para cuestionar una norma fiscal y, en este caso, argumentar los agravios pertinentes ante la diferencia planteada en el presente trabajo, y así sustentar con todos los motivos y objetivos que han expuesto los intentos de revocación desde el proyecto de sentencia del Ministro Juan N. Silva Meza, la propuesta de reforma 2023 del IMCP y las iniciativas de reforma a la LISR presentadas. Para tal ejercicio, se toma la publicación del Tribunal Federal del Justicia Fiscal y Administrativa que describe los principios tributarios en Méjico, según lo citan Real y Naranjo (2013):

Las leyes tributarias encuentran principalmente su origen y nacimiento en lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tal dispositivo además de prever la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, indica que dicha contribución deberá realizarse de la manera que dispongan las leyes, es decir, la CPEUM supedita que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo únicamente cuando así se exprese en la ley y conforme se exprese en la ley, frase ésta última que acuña el aforismo “Nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Adicional al principio “Nullum tributum sine lege”, el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM incluye los principios de Justicia Fiscal o Tributaria, como son: generalidad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y el principio de Legalidad. (Real y Naranjo, 2013)

A continuación, los mismos autores dan una breve descripción de cada uno de estos principios:



Principio de Generalidad. Este principio toma como punta de lanza los elementos que de manera general debe cumplir cualquier ley, y consiste en que la ley tributaria debe ser abstracta e impersonal, es decir, la ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público.

Principio de Proporcionalidad Tributaria. Previo al señalamiento que merece el Principio de Proporcionalidad Tributaria es conveniente apuntar que por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva e igualdad, motivo por el cual cuando hacemos referencia a los principios proporcionalidad y equidad, entiéndase que el eco nos lleva a la capacidad contributiva e igualdad, respectivamente.

Principio de Equidad Tributaria. Consiste en dar un tratamiento igual ante la ley tributaria a sujetos pasivos que se encuentren en situaciones o circunstancias parecidas y un tratamiento distinto a sujetos pasivos bajo condiciones desiguales; con la singularidad que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio, sino que dicha violación se configura solamente si dicha desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden estimarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

Principio de Legalidad Tributaria. Tributariamente, el Principio de Legalidad se encuentra en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, cuando establece: *“de la manera que lo dispongan las leyes”* (Real y Naranjo, 2013, 15 de abril).

Una vez analizada la totalidad de los elementos del marco teórico se logra estar en condiciones para hacer un cuestionamiento firme a la legalidad de la modificación del artículo 28 fracción XXX de la LISR con base en la diferenciación establecida en el presente trabajo, conociendo las realidades de cómo y por qué la reforma actualmente sigue siendo un tema de interés en Méjico y sobre el cual se busca una modificación que otorgue a las partes una relación jurídica justa que promueva el desarrollo de la economía.

Resultados: análisis de los efectos económicos

Derivada del análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 2 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, al comparar la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicarla, y presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector industrial donde el gasto anual de nómina representa el 12,5% de las deducciones.



Tabla 2. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 12,5% de sus deducciones autorizadas

Nº	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10.000.000	10.000.000	0
	Menos:			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	7.000.000	7.000.000	0
3	Sueldos y prestaciones gravadas	800.000	800.000	0
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	200.000	200.000	0
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	106.000	0	106.000
6	No deducción al 47% percepciones exentas	94.000	0	94.000
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7.906.000	8.000.000	-94.000
	Igual a:			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2.094.000	2.000.000	94.000
	Menos:			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50.000	50.000	0
	Igual a:			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2.044.000	1.950.000	94.000
	Menos:			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0	0	0
	Igual a:			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2.044.000	1.950.000	94.000
	por:			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	igual a:			
14	ISR a cargo	613.200	585.000	28.200

Fuente: elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX y 96 LISR 21.

La tabla 2 muestra la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas que afecta el resultado fiscal del ejercicio y automáticamente incrementa el ISR propio a pagar en \$28.200. En la tabla 3 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, al comparar la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicarla, y presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector servicios donde el gasto anual de nómina representa el 85% de las deducciones.



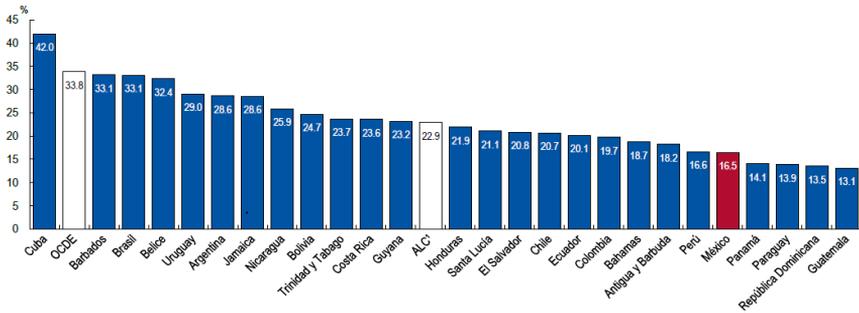
Tabla 3. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 85% de sus deducciones autorizadas

N.º	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10.000.000	10.000.000	0
	Menos:			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	1.200.000	1.200.000	0
3	Sueldos y prestaciones gravadas	6.000.000	6.000.000	0
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	800.000	800.000	0
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	424.000	0	424.000
6	No deducción al 47% percepciones exentas	376.000	0	376.000
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7.624.000	8.000.000	-376.000
	Igual a:			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2.376.000	2.000.000	376.000
	Menos:			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50.000	50.000	0
	Igual a:			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2.326.000	1.950.000	376.000
	Menos:			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0	0	0
	Igual a:			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2.326.000	1.950.000	376.000
	por:			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	igual a:			
14	ISR a cargo	697.800	585.000	112.800

Fuente: elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX, 96 LISR (2021).

La tabla 3 muestra la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas que afecta el resultado fiscal del ejercicio y automáticamente incrementa el ISR propio a pagar en \$112.800. Una vez analizadas las tablas 2 y 3 sobre los incrementos al ISR propio entre aplicar la reforma y no aplicarla, resultan en \$28.200 y \$112.800 respectivamente, lo que muestra que la afectación es general, pero su cuantía depende del porcentaje que cada uno eroga en nómina: si se atiende principalmente a su giro, una prestadora de servicios tradicional tendrá un alto pago de nómina al ser su gasto principal, mientras una empresa industrial priorizará sus materias primas teniendo un gasto de nómina menor. Adicionalmente, es importante resaltar que las prestaciones establecidas en LFT, si bien son generales y aplican a todos los trabajadores, los supuestos para otorgarlas varían; por ejemplo, la entrega de un aguinaldo una vez al año o una indemnización por recisión laboral que sólo es pagada al momento del despido injustificado de un trabajador. Ahora bien, para certificar los efectos negativos en la recaudación del Estado que fueron establecidos por el IMCP y las iniciativas del poder legislativo citadas en el presente trabajo, mediante la figura 1 se muestra la recaudación tributaria en 2019 como porcentaje del PIB de Méjico en comparación con América Latina y el promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE).

Figura 1. Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en Méjico 2019 comparada con América Latina y el Caribe (ALC) y países OCDE

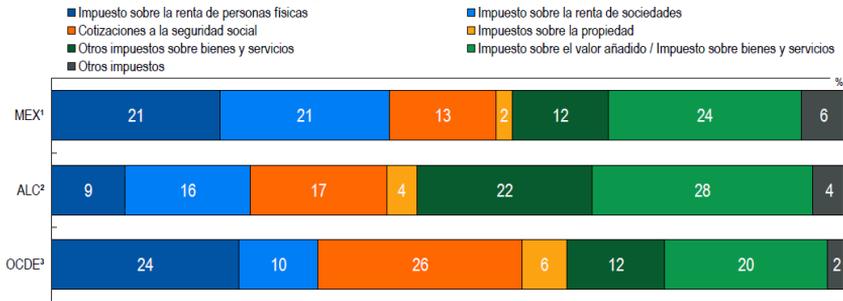


Fuente: OCDE (2022).

Los datos presentados en la figura 1 muestran que Méjico está dentro de los 5 países de América Latina que menos recaudan, a 7 puntos de la media de América Latina y el Caribe y a menos de la mitad del promedio de la OCDE. La figura 2 permite analizar cómo se integra esta recaudación por contribución, al mostrar las cuotas de seguridad social, punto específico del presente análisis.



Figura 2. Estructura tributaria comparada con los promedios regionales 2018 Méjico-ALC-OCDE



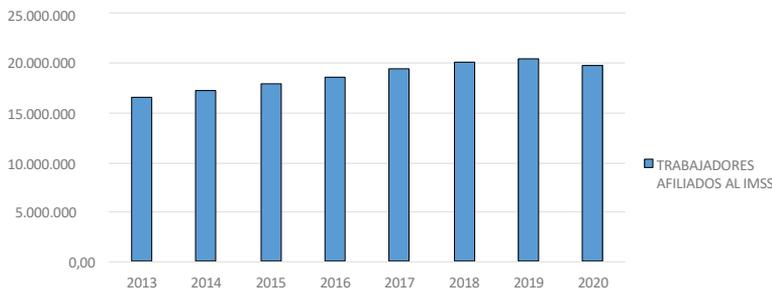
1. Los datos de 2018 se utilizan para México porque los datos de 2019 no estaban disponibles.
 2. Representa al grupo de 26 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Venezuela debido a problemas de disponibilidad de datos. Ecuador se excluye del promedio de ALC para los ingresos de los impuestos sobre la renta de sociedades y para los ingresos de los impuestos sobre la renta de personas físicas, ya que no se dispone de un desglose suficiente.
 3. Los datos de 2018 se utilizan para el promedio de la OCDE porque los datos de 2019 no estaban disponibles. Todas las cifras del gráfico están redondeadas.

Fuente: OCDE (2022).

La figura 2 permite apreciar un punto vital dado que muestra que Méjico está por debajo del promedio recaudado en cuotas de seguridad social de los trabajadores en América Latina y el Caribe y apenas a la mitad del promedio de la OCDE. Cabe mencionar que la estructura tributaria se refiere a la proporción de cada categoría de ingresos tributarios sobre el total de los ingresos tributarios. Las figuras 1 y 2 presentan el panorama recaudatorio de Méjico en comparación con su región y respecto de la OCDE, donde se sitúa en las posiciones más bajas de recaudación en ambos escenarios; en la recaudación de contribuciones de seguridad social igualmente está por debajo de la media en América Latina y a la mitad del promedio de los países de la OCDE. Estos datos tienen mucha relevancia para explicar una política tributaria que ha fracasado y que no promueve el desarrollo de la economía en Méjico.

Para reforzar la estadística comparativa de las figuras 1 y 2, se presenta en la figura 3 el número de trabajadores afiliados al seguro social en Méjico en los años 2013 a 2020, lo que permite comprender la baja recaudación comparativa en este apartado y constatar los efectos negativos antes mencionados.

Figura 3. Número de trabajadores afiliados al IMSS Méjico 2013-2020

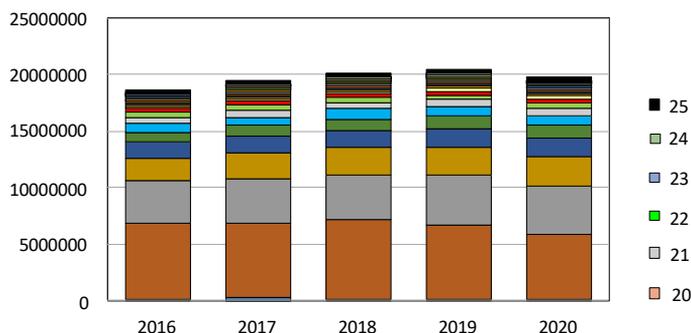


Fuente: elaboración propia, con base en información del IMSS (2020)

La figura 3 muestra un incremento promedio de trabajadores afiliados al IMSS entre el año 2013 y el 2018, que se desacelera en 2019 y disminuye en 2020 (año de inicio de pandemia COVID-19); si bien cada año mostraba incremento en el número de trabajadores con seguridad social hasta 2019, vale la pena revisar las razones por las que la recaudación de contribuciones de seguridad social están en un 50% por debajo del promedio de la OCDE, para lo cual se hace necesario profundizar en los montos de cotización de los trabajadores.

La figura 4 muestra que la mitad de trabajadores en Méjico están registrados con un salario equivalente entre 2 y 3 UMAS² del año en cuestión. Si se toma como ejemplo el año 2020, con un salario mínimo general de \$123,22, se ve que se registraron empleados que perciben entre 1,41 y 2,11 salarios mínimos, lo que demuestra las prácticas agresivas ejercidas por los patrones, tales como el subsalario y, en menor medida, el empleo informal, que no permiten incrementar la recaudación de contribuciones de seguridad social y afectan directamente los derechos de los trabajadores.

Figura 4. Distribución de salarios ante IMSS con base en UMA 1-25



UMA 2016: \$73,04; UMA 2017: \$75,49; UMA 2018: \$80,60; UMA 2019: \$84,49; UMA 2020: \$86,88

Fuente: elaboración propia, con base en información tomada del portal del IMSS (2020).

Conclusiones

La presente investigación permitió un acercamiento a las realidades de la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR. Desde su promulgación en 2014 el Estado promovió la reforma para incrementar sus recursos y evitar la evasión fiscal, sin embargo, los resultados no han sido lo esperados, la tributación

2 La Unidad de Medida y Actualización (UMA) es la referencia económica en pesos para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores. (Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, 2016)



anual sigue ubicando a Méjico en los peores lugares de recaudación en América Latina y en menos de la mitad respecto del promedio de OCDE.

Por otra parte, ha incentivado efectos negativos; el directo y más claro: el perjuicio a todos los patrones en Méjico en el pago de ISR propio, lo que desvirtúa su capacidad contributiva real; y el indirecto y menos visible: el impacto a un sector que se convirtió en el gran perdedor de la reforma, los trabajadores, que ven violentados sus derechos, ante la restricción que imposibilita a los patrones deducir las nóminas al 100%, por lo que estos optan por prácticas como el subsalario o el empleo informal, para poder subsistir en el mercado, con una realidad lejana de tener una relación tributaria justa que permita el desarrollo del país.

Adicionalmente, es cuestionable la legalidad de la modificación, pero no de forma general como se ha hecho desde 2014 sin ningún resultado positivo, sino atendiendo a una diferenciación crucial que se ha dejado de lado en los múltiples intentos de reforma, que es el de no dar el mismo tratamiento a desiguales, reiterando que las prestaciones obligadas por la LFT tienen una naturaleza completamente distinta de las que no lo son y regularmente se encuadran en la figura de previsión social.

Según esto, se debe fundamentar el cuestionamiento a la autoridad que, si bien bajo el principio de simetría fiscal, le da una naturaleza de exenta a la totalidad de prestaciones laborales contenidas en el artículo 93 de la LISR, no puede dejar de lado que la naturaleza de las prestaciones les otorga características distintas y el hecho de nacer de la LFT y ser obligatorias marca un precedente; por el contrario la previsión social es de elección propia de los patrones.

Como con cualquier otra deducción, el contribuyente puede elegir entre solicitarla o no, y esta posibilidad de elección es la diferencia sustancial al encuadrar la previsión social como parte del catálogo de deducciones respecto de las cuales el legislador tiene la libertad de configurar el sistema tributario; no obstante, el legislador excede sus facultades cuando pretende dar el mismo tratamiento a conceptos obligados por la LFT, y así deja sin elección al contribuyente al generarle un castigo si cumple con otra ley, lo que viola los principios tributarios regentes en Méjico.

Lo anterior sitúa al patrón ante dos preceptos legales que le establecen obligaciones a respetar, de modo que cumplir con uno le genera un perjuicio en el otro y viceversa, lo que lo deja en un estado de indefensión sin alternativa de elegir opción que no le resulte en un detrimento a su patrimonio o un castigo por parte de la autoridad.

Lo expuesto en el párrafo anterior sumado a los motivos y objetivos de intentos de reforma anteriores expuestos en el presente trabajo y los resultados del análisis de los efectos económicos, integran un argumento



que puede cuestionar la legalidad de la reforma del artículo 28 fracción XXX de la LISR y modificarlo.

Referencias bibliográficas

1. Blasio, R. (2003). *Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva*. [Tesis de Licenciatura, Universidad de las Américas Puebla]. Archivo digital. http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/
2. Gutiérrez, A. (2017, 12 de septiembre). Iniciativa con proyecto de decreto que deroga la fracción
3. XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/09/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-254.pdf>
4. Hernández, M. (2018, 04 de octubre). Iniciativa con proyecto de decreto que reforma la fracción I del artículo 28 y se derogan la fracción XXX del artículo 28 y el último párrafo del artículo
5. 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Gaceta parlamentaria*, 64. https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-10-11-1/assets/documentos/Inic_PAN_Minerva_Hdez_28_151_ISR_DPYPS.pdf
6. Importancia del sector privado. (2013, 02 de agosto). *La Nación*. <https://www.nacion.com/opinion/foros/importancia-del-sector-privado/7NRUJQAZHVFDXMLJTE7E5ATIHE/story/#:~:text=El%20sector%20privado%20desempe%C3%B1a%20un,activo%20para%20el%20bienestar%20social.>
7. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2022). *Propuesta de Reforma Fiscal para 2023*. <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/09/Propuesta-de-Reforma-IMCP.pdf>
8. Instituto Mexicano del Seguro Social [IMSS]. (2020). *Memoria estadística 2020*. <https://www.imss.gob.mx/conoce-al-imss/memoria-estadistica-2020>
9. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. (2016). *UMA*. <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/#:~:text=La%20Unidad%20de%20Medida%20y,emanen%20de%20todas%20las%20anteriores>
10. Jiménez, J. P. (2019, 31 de diciembre). América latina pasado reciente, presente y futuro. <https://www.vocesenelfenix.com/content/la-pol%C3%ADtica-fiscal-en-am%C3%A9rica-latina-pasado-reciente-presente-y-futuro>
11. Legal Cloud. (2016, 22 de julio). *SCJN revisará la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR*. <https://legalcloudmrci.com/noticias/scjn-revisara-la-constitucionalidad-del-articulo-28-fraccion-xxx-de-la-lisr/>
12. Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2021, 12 de noviembre). Congreso de la Unión. Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
13. Ley Federal del Trabajo. (2022, 27 de diciembre). Congreso de la Unión. Diario Oficial de la Federación del 1 de abril de 1970. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFT.pdf>



14. López, P. (2016). ¿Quién debió dictar la resolución del amparo en revisión 1012/2014, en materia de la limitante a la prestación de deducciones exentas? ¿El pleno o la segunda sala de la SCJN? *Puntos Finos*. https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20258.pdf
15. Organización de Naciones Unidas [ONU]. (2019, 25 de marzo). *Combatir la evasión fiscal ayudará a financiar el desarrollo sostenible en América Latina*. <https://news.un.org/es/story/2019/03/1453471>
16. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2022). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2022 - México*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf>
17. RAH Abogados. (2015, 25 de julio). *Inconstitucionalidad de la limitación a la deducibilidad de pagos exentos para los trabajadores*. <https://rahabogados.com.mx/publicaciones/inconstitucionalidad-de-la-limitacion-a-la-deducibilidad-de-pagos-exentos-para-los-trabajadores/>
18. Real, A. y Naranjo, L. (2013, 15 de abril). La Ley Tributaria Mexicana y su interpretación. [https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTribu taria.pdf](https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTribu%20taria.pdf)
19. Romero, P. (2004). Doble tributación en México en relación con la capacidad contributiva. [Tesis de licenciatura, Universidad de las Américas Puebla]. Archivo digital. http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf
20. Velázquez, S. (2017). Principios de la Tributación, Equidad e Igualdad. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>

Para citar este artículo:	<p>Hernández J., Villegas E., Vargas T. y Moreno H. (2022). Tratamiento fiscal de las prestaciones laborales en Méjico. Análisis de la legalidad y realidades. <i>Teuken Bidikay</i>, 13(21), doi: 10.33571/teuken.v13n21a3</p>
---------------------------	---

GE*:MFG