

“CIRCULAR REFORMA FISCAL 2017”

Estimados clientes y amigos:

Inmersos en una profunda incertidumbre económica y política propiciada por la sobre oferta y bajos precios del petróleo, el aparente deterioro de las relaciones comerciales con Estados Unidos, la devaluación de nuestra moneda, un gasto público excesivo, presiones inflacionarias, una corrupción rampante y un desencanto hacia la clase política en nuestro país, se presentó y aprobó el paquete económico para 2017. Como todos los años, este establece las bases y las premisas para la política económica durante el año que inicia. Si bien dichas premisas y presupuestos son estimaciones que admiten cierta variación, para este año podría pensarse que el contenido del paquete adolece de una fragilidad que lo hace proclive a cambios sensibles en los que habrá que valorar la capacidad de respuesta del gabinete económico mexicano.

Como todos los años, a través de este boletín hacemos una reseña de lo más relevante del paquete económico para 2017, en materia fiscal.

I. CRITERIOS DE POLÍTICA ECONÓMICA

Según este documento, en 2016 la economía mexicana creció entre el 2.0% y el 2.60%. Se afirma que el crecimiento proviene del dinamismo de mercado interno. No obstante, suponiendo que se alcance tal cifra de crecimiento, conforme a los propios criterios la economía global creció en un 3.1%, lo cual significa que la nuestra estuvo sensiblemente por debajo de tal promedio. Por si lo anterior fuera poco, el informe señala que las economías emergentes habrán crecido en aproximadamente 4.1%; esto denota la falta de competitividad de la nuestra con relación a la de otros países en condiciones similares.

Para 2017 se pronostica un crecimiento del PIB entre 2.0% y 3.0%, aun cuando el Banco de México ya ha hecho declaraciones en donde estima que difícilmente nuestra economía crecerá a razón del 2%. Por otra parte, se anticipa que las economías emergentes habrán crecido 4.6%.

Se estima que para 2016 la inflación fluctuará entre el 3% y el 4%, y para 2017 se proyecta el mismo rango. Es evidente que existe una fuerte presión inflacionaria ocasionada por la devaluación de nuestra moneda que, implícitamente, significará un encarecimiento de las materias primas o productos de importación. Esto augura una inflación más elevada que la proyección oficial.

Para efectos del presupuesto de ingresos se estimó un precio promedio por barril de petróleo equivalente a \$46.50 dólares, con coberturas contratadas a partir de cotizaciones inferiores a \$42.00 dólares por barril.

Por último, dentro de las premisas económicas para el año que comienza se propone un aumento de 9.7% en los ingresos tributarios, con relación al anterior. Desde luego, lo anterior presupone una mayor carga y presión para los contribuyentes ante la situación económica por la que atravesamos.

II. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Como ya se mencionó, se pretende cubrir parte del déficit económico a través del incremento en los ingresos tributarios. En el siguiente cuadro se podrá observar el detalle de la recaudación esperada para 2017 y su comparativo con relación a 2016.

Ingresos del Gobierno Federal			
(Cifras en millones de pesos)			
	2016	2017	Variación
Impuesto sobre la Renta	1,249,299.50	1,425,802.00	14.13%
Impuesto al Valor Agregado	741,988.70	797,653.90	7.50%
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	348,945.20	433,890.40	24.34%
Impuesto sobre Automóviles Nuevos	7,299.10	8,710.00	19.33%
Impuesto al Comercio Exterior	36,289.10	45,842.10	26.32%
Accesorios	24,911.10	26,415.70	6.04%
Otros Impuestos	4,067.10	4,114.70	1.17%
Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	- 5,083.10	- 3,062.00	-39.76%
Total impuestos	2,407,716.70	2,739,366.80	13.77%
Cuotas y aportaciones de seguridad social	260,281.10	283,241.70	8.82%
Contribuciones de mejoras	31.70	33.60	5.99%
Derechos	41,761.60	44,757.30	7.17%
Productos	5,651.30	5,983.80	5.88%
Aprovechamientos	161,743.00	86,712.90	-46.39%
Ingresos por ventas de bienes y servicios	791,912.00	813,915.90	2.78%
Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayuda	485,536.00	386,901.80	-20.31%
Ingresos derivados de financiamientos	609,240.60	527,978.70	-13.34%
TOTAL INGRESOS PERCIBIDOS POR LA FEDERACIÓN	4,763,874.00	4,888,892.50	2.62%

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

III. 1 INGRESOS ACUMULABLES. Se incorpora una precisión a los artículos 16 y 90 para establecer que no serán ingresos acumulables los derivados de apoyos económicos o monetarios que deriven de programas establecidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación o de la entidad federativa de que se trate. Se establecen algunas condiciones para no acumularlos y paralelamente se dispone que las erogaciones o gastos que se realicen con los fondos provenientes de tales apoyos en ningún caso serán deducibles.

Por otra parte, también se establece que no serán ingresos acumulables las contraprestaciones en especie que reciban los contratistas en los términos de la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos. Al igual que en el caso anterior, los bienes que sean recibidos como contraprestación en especie no tendrán costo fiscal depreciable, ni deducible al venderse.

III.2 DEDUCCIONES. Uno de los cambios relevantes es el relativo con la tercerización o “outsourcing” de personal. Por su importancia, más adelante abrimos un apartado en donde se compilan todos los cambios y condiciones establecidas a partir de 2017 para deducir los pagos por este concepto.

Renta de automóvil. La Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley del ISR) establece un monto diario deducible por concepto de pagos por uso o goce temporal (renta) de automóviles equivalente a \$200. Para 2017 se aumenta \$285 si se trata de vehículos híbridos o eléctricos. En ese mismo sentido, la deducción de inversiones en automóviles que, de manera general es de \$175 mil, se eleva a \$250 mil para automóviles eléctricos o híbridos. Desde luego, las cifras mencionadas son antes de adicionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Bicicletas y motocicletas eléctricas. Las bicicletas y motocicletas eléctricas serán deducibles a razón de 25% anual. En nuestra opinión, si lo que se pretende es incentivar el uso de este tipo de vehículos, debió permitirse su deducción al 100%, sobre todo si se toma en cuenta que, en todos los casos el valor de la inversión no es significativo.

Equipo para la extracción de petróleo. Se eleva la tasa de depreciación de 7% a 10% anual.

III. 3 ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. Se establece que este tipo de estudios serán obligatorios para todos los contratistas, concesionarios o asignatarios, conforme a la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, sin perjuicio del monto de sus

ingresos. Por lo tanto, a este tipo de sujetos no les resultarán aplicables las excepciones establecidas en el artículo 76 de la Ley del ISR.

III.4 PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS. En este título surgen dos cambios fundamentales:

Ingresos. A partir de 2017 se entienden como ingresos propios de su actividad las cuotas de recuperación y no solo a las pagadas por sus agremiados. De esta manera se resuelve un problema para las instituciones o asociaciones sujetas de este título, a quienes solo se les permitía obtener ingresos provenientes del pago de cuotas de sus socios, asociados o agremiados, por lo que cualquier otro tipo de cuota obtenida habría de pagar ISR, como si se tratara de una persona moral sujeta al Título II de la Ley.

Donatarias. A partir de 2017, cuando la donataria cambie su residencia fiscal, deberá donar o entregar la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles. Esto se traduce en una especie de "impuesto de salida", para que el patrimonio de la donataria permanezca en nuestro país. Consideramos que esta medida es congruente con el origen de un régimen fiscal favorable a las donatarias que operen en México.

Asimismo, a partir de este año surge una certificación para las donatarias, a través de la cual las instituciones que nos ocupan podrán considerarse como autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos. El procedimiento para lograrla será dado a conocer a través de reglas administrativas.

III. 5 PERSONAS FÍSICAS. Los cambios en este particular son menores, por lo que a continuación listamos los más importantes.

Régimen de incorporación fiscal. Se establece la opción para que sus pagos provisionales se determinen con base en un coeficiente de utilidad y no de acuerdo con los ingresos y deducciones reales del periodo. Es condición para ejercer esta prerrogativa que no se modifique durante en el ejercicio de que se trate.

Deducciones personales. A partir de 2017 se admiten como deducciones personales los pagos por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes. Para que proceda esta deducción el pago deberá hacerse con cheque nominativo para abono en cuenta, mediante transferencia electrónica o con tarjeta de crédito, débito o de servicios; asimismo, estas deducciones están sujetas al límite del 10% sobre los ingresos acumulables de las personas físicas que establece el artículo 151.

III.6 ESTÍMULOS FISCALES. Se establecen varios estímulos fiscales que enseguida enunciamos.

Artes visuales, danza, música, producción musical, orquestas, etc. Ahora el estímulo a la producción teatral se amplía para comprender la producción de artes visuales, danza, música, ensambles musicales, orquestas, etc. El estímulo consiste en acreditar contra el ISR a su cargo el monto aportado a estos proyectos. Corresponde al Gobierno Federal, a través de un Comité Interinstitucional, definir cuáles serán elegibles para este beneficio, siguiendo las reglas correspondientes. En todo caso, se amplía a \$150 millones el monto distribuible por este concepto.

En su caso, el importe del estímulo no será acumulable, y siempre tendrá como límite un 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior, sin exceder de \$2 millones de pesos por contribuyente. Asimismo, se especifica que este estímulo no podrá aplicarse en adición a otros por este mismo concepto. Finalmente, si el estímulo otorgado es mayor al ISR del propio ejercicio, el remanente se podrá acreditar contra el que se cause en los diez ejercicios siguientes.

Microempresas. Se establece un estímulo denominado de "Opción de acumulación de ingresos por personas morales" encaminado para personas morales sujetas del Título II de la Ley del ISR cuyos ingresos en 2016 no hubieran excedido \$5 millones. En este caso, calcularán su base gravable conforme a flujo de efectivo o realización. Estos sujetos deducirán las compras, en vez del costo de ventas, en tanto que los activos fijos se depreciarán de acuerdo con las reglas generales; el resto de los gastos se deducirán conforme se eroguen.

Este régimen puede aplicarse por las personas morales que inicien operaciones, pero considerando la parte proporcional del ingreso correspondiente al número de meses por los que operen.

Finalmente, este régimen o estímulo no será aplicable a personas morales cuyos socios o accionistas tengan el control en otras sociedades o cuando la persona moral realice actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.

Investigación y desarrollo tecnológico. Vuelve a surgir un estímulo por este concepto, el cual consiste en aplicar un crédito equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizadas en el ejercicio por concepto de investigación y desarrollo tecnológico. El crédito fiscal podrá aplicarse contra el ISR causado en el ejercicio o en los días siguientes, y no será acumulable para efectos del propio tributo.

Como ya ocurría, las personas y el monto objeto del estímulo será determinado por un Comité Interinstitucional cada año, y no podrá exceder de \$50 millones por contribuyente, dentro de un total de \$1,500 millones distribuibles en cada ejercicio fiscal.

Deporte de alto rendimiento. Los contribuyentes que aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializados y programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, podrán gozar de un beneficio equivalente al importe de las aportaciones realizadas, acreditable contra el ISR causado en el ejercicio o en los diez siguientes. El importe del estímulo no será ingreso acumulable, y en ningún caso podrá exceder del 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior.

El importe total de este estímulo asciende a \$400 millones por ejercicio fiscal, sin que puedan asignarse más de \$20 millones a cada contribuyente. El Gobierno Federal definirá quienes serán beneficiarios de este estímulo y su monto.

Equipos de alimentación para vehículos eléctricos. Quienes efectúen inversiones en equipos de alimentación y recarga para vehículos eléctricos, que se encuentren instalados de manera fija en lugares públicos, podrán tener un crédito de 30% del monto de las inversiones efectuadas, aplicable contra el ISR del ejercicio o los diez siguientes. Este estímulo no constituirá un ingreso acumulable.

IV.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

IV.1 GASTOS PREOPERATIVOS. El cambio más importante, ajeno al tema de subcontratación laboral, es el referido al IVA pagado en periodo preoperativo. Hasta 2016 este impuesto podría acreditarse incondicionalmente, siempre y cuando su destino estuviera vinculado a actividades gravadas. A partir de 2017 se establece que para que proceda el acreditamiento del IVA pagado durante este periodo se podrán agotar cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- i)* Diferir el acreditamiento hasta el mes en que se comience a obtener ingresos gravados por la operación. En su caso, el importe del IVA acreditable podrá actualizarse desde que se incurrió, y hasta el mes en que se aplique.
- ii)* Solicitar la devolución del IVA pagado (acreditable) correspondiente a los gastos e inversiones propias del periodo preoperativo. La solicitud debe presentarse en el mes siguiente a que se haya pagado y declarado como saldo a favor. En ese caso, conjuntamente con la solicitud se deberá proporcionar la información detallada en el artículo 5, fracción VI, que es sumamente extensa, compleja y, en cierta medida, ambigua (duración del periodo preoperativo,

estimación del total de gastos e inversiones en el período preoperativo, permisos, planos, licitaciones, proporción de ingresos gravados, mecanismos de financiamiento, etc).

En ambos casos, cada 12 meses el contribuyente deberá hacer un cálculo (o confirmación) de la proporción de ingresos gravados y exentos. Si la operación no inicia en el plazo establecido por el contribuyente, se reintegrarán las cantidades acreditadas, compensadas o devueltas, con actualización y recargos.

En general, las reglas de aplicación de este procedimiento son extensas y complicadas, por lo que en caso de ubicarse en el supuesto sugerimos contactarnos para asistirles en su correcta aplicación.

IV.2 EXPORTACIÓN DE SERVICIOS. Tratándose de servicios prestados a residentes en el extranjero, solo en los casos establecidos en el artículo 29 de la ley de la materia se admitía la aplicación de la tasa 0%. Esta situación pone en desventaja a las empresas, puesto que encarece el valor de los servicios a exportar. En vista de lo anterior, a partir del 2017 se gravará con tasa 0% la exportación de servicios de tecnologías de la información, entre los cuales se cuenta: el alojamiento u hospedaje de aplicaciones informáticas (hosting), administración de bases de datos, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones informáticas o sistemas computacionales.

V. SUBCONTRATACIÓN LABORAL (OUTSOURCING)

Como lo comentamos en los Apartados de ISR e IVA, en la reforma para este año se incorporaron serias restricciones a la deducción de los pagos por concepto de subcontratación laboral. Desde luego, esto obedece a los abusos que se han dado por conducto de esta figura.

En materia de ISR se establece como condición para la deducibilidad de los gastos por este concepto que el contratante obtenga del contratista (empresa de outsourcing) copia de los recibos de nómina, copia de la declaración del entero del ISR retenido y copia de los pagos de las cuotas al seguro social. Lógicamente, esta obligación va aparejada al compromiso que tienen los contratistas de suministrar esta información a los contratantes, cuando les sea solicitada.

Por lo que se refiere al IVA, también es condición para que proceda el acreditamiento del impuesto pagado al contratista, que se obtenga copia de la declaración y acuse de recibo del pago del IVA trasladado por la operación que nos ocupa. Por supuesto que esto es en adición a los requisitos formales que ya se contenían en la ley de la materia, como son el traslado en forma expresa y por separado en el CFDI que al

efecto se emita, pago por transferencia o cheque nominativo para abono en cuenta, etc.

Las reformas descritas tienen como propósito combatir los esquemas de tercerización fraudulentos y que puedan ser violatorios a lo dispuesto en los artículos 15-A al 15-D de la Ley Federal del Trabajo. A este respecto vale la pena señalar que muchos contribuyentes y patrones, en general, han soslayado lo dispuesto en estas normas, y por lo tanto **han perdido de vista que son patrones en la relación laboral con los trabajadores que son objeto de la tercerización**. De hecho, en resoluciones judiciales dictadas en 2016 (véase el tema VI.6 de esta Nota Ejecutiva), los tribunales han resuelto que cuando el contribuyente no cumpla con lo dispuesto en los numerales arriba invocados, es improcedente el traslado del IVA, por lo cual se desconoce el derecho a acreditar las cantidades que por ese concepto hubieren repercutido los contratistas. Este tipo de resoluciones van muy enfocadas a reconocer la existencia de una relación laboral entre el contratante y el personal, respetando sus derechos laborales, incluido el reparto de utilidades. Por lo anterior, sugerimos evaluar con mucho cuidado la conveniencia y los riesgos de acudir a esquemas de subcontratación, terciarización o outsourcing, incluso cuando estos no persigan fines delincuenciales como los que hoy se presentan en el ámbito de los negocios.

VI. DECISIONES DE LA SCJN. La reforma fiscal vigente a partir de 2014 incluyó diversos temas cuya constitucionalidad fue impugnada por muchos contribuyentes. Prácticamente todos los aspectos impugnados fueron declarados constitucionales por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia la Nación. Entre ellos destacan los siguientes.

VI.1 BUZÓN TRIBUTARIO. Se resolvió que este medio de comunicación entre el contribuyente y la autoridad fiscal no viola el derecho a la seguridad jurídica, porque solo instaura un nuevo canal de comunicación mediante el aprovechamiento de los avances tecnológicos. Además, la claridad de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en tanto establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador.

VI.2. CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. Se declaró constitucional la obligación de llevar contabilidad **para efectos fiscales** en medios electrónicos, así como la de **enviarla mensualmente a través de la página de Internet del SAT**. Varios razonamientos expresó la Segunda Sala para motivar su decisión. En primer término, la obligación tiene una finalidad constitucionalmente válida, como es la de comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público. En segundo, ingresar la información en los términos que establecen las disposiciones generales es un medio adecuado para obtener la finalidad perseguida por el legislador, ya que evita las cargas que generaban los “formulismos” para cumplir las obligaciones fiscales. En tercero, permite al SAT tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual le permite desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización. Por último, se aprovechan los beneficios de los avances tecnológicos, se simplifican y se mejoran los procedimientos administrativos a través de los cuales los contribuyentes cumplían sus obligaciones y ejercían sus derechos, lo que se traduce en un ahorro de tiempo y trámites en comparación con el sistema tradicional anterior.

La Segunda Sala también manifestó que las reglas dispuestas en el CFF para la contabilidad electrónica claramente regulan la operatividad del sistema, por lo que generan certeza. Si bien el artículo 33 del Código de Comercio —añadió— permite llevar y mantener un sistema contable como mejor acomode al comerciante y con los recursos que estime convenientes, ello no significa que para efectos fiscales pueda hacer lo mismo, pues para este propósito debe atender las disposiciones de dicho CFF y de la Resolución Miscelánea Fiscal. No obstante, **declaró inconstitucional el Anexo 24 de esta**, porque remite a la página de Internet <http://www.w3.org> cuyo contenido aparece en el idioma inglés. Esto —sostuvo la Sala— viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica. Hoy, 6 de enero de 2017, se publicó el Anexo 24 en cuestión, y continúa remitiendo a esa página, la cual aún aparece en idioma inglés. Esto significa que solo quienes impugnaron la inconstitucionalidad del referido Anexo 24 y obtuvieron el amparo y protección de la Justicia Federal continúan relevados de la obligación de enviar mensualmente su contabilidad a través de la página de Internet del SAT, y así continuarán hasta que dicho organismo resuelva la anomalía descrita.

VI.3. REMUNERACIONES A TRABAJADORES. Se declaró constitucional el que la ley solo autorice deducirlas en un 53% de su monto **si su percepción está exenta de ISR**. Cuatro ministros de la Segunda Sala consideraron que la limitación no viola el principio constitucional de “proporcionalidad” de las contribuciones. Reconocieron que la deducción **es de carácter “estructural”, lo que revela ser estrictamente indispensable** para generar los ingresos que son gravados por el ISR. Esta consideración coincide con lo decidido en la Jurisprudencia 1a./J. 15/2011 de la Primera Sala de dicha SCJN¹ **para determinar cuándo un gasto es o no “estrictamente indispensable”**. No obstante, los cuatro ministros estimaron que esto “no impide que se impongan restricciones o límites basadas en una finalidad constitucionalmente válida, si son racionales y razonables”, y para tal fin justificaron, como sigue, la “racionalidad” y la “razonabilidad” de la limitación impuesta por el legislador:

[...] del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, ya que: a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época, febrero de 2011, p. 170. Registro 162889 en la versión electrónica.

Mexicanos. b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (razonabilidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas —generalmente advertidas— en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones. c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.²

Ante la resolución de la Segunda Sala surgen preguntas obligadas ¿Quién estableció la exención del ISR sobre esas percepciones de los trabajadores? ¿De alguna forma los patrones participaron en la decisión legislativa de que los trabajadores disfrutaran de ese beneficio? ¿Si los patrones no son responsables de la exención, por qué se les responsabiliza de sus efectos en la recaudación?

Por otra parte, con la supuesta “razonabilidad” descrita en el inciso c) de la tesis transcrita se justificaría que ***cualquier erogación de los contribuyentes, por estructural que fuere, cuya deducción se limitara sería proporcional*** “porque *no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación.*” En fin...

Solo la Ministra Luna Ramos se apartó del criterio de la mayoría, con el siguiente argumento certero expresado en su voto particular.

Como se puede observar, los conceptos señalados en las porciones normativas reclamadas se refieren a erogaciones de tipo laboral por medio de las cuales, las personas morales en su calidad de patrones, retribuyen el factor trabajo.

² Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Tesis: 2a./J. 189/2016 (10a.), publicada el viernes 2 de diciembre de 2016. Registro 2013224 en la versión electrónica.

En tal sentido, resulta irrelevante el tratamiento fiscal específico que tengan desde la perspectiva de otros sujetos, esto es, que al convertirse en ingresos para los trabajadores, estén gravados o exentos, o bien, sean considerados como contribuciones a cargo de estos últimos, ya que tales aspectos resultan ser ajenos para la correcta graduación de la capacidad contributiva de las personas morales que realizan esas erogaciones. Lo que sí resulta trascendental para esos efectos, es que de manera parcial o total, los dispositivos impugnados impiden en alguna medida la deducción de los gastos respectivos.

VI.4. INFLACIÓN RESPECTO DEL COSTO DE LO VENDIDO. El artículo 39 de la Ley del ISR, en su último párrafo, establece que *En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación...del costo de lo vendido*. La Segunda Sala de la SCJN resolvió ser inconstitucional que se impida reconocer el efecto fiscal que el fenómeno inflacionario produce en el costo de lo vendido porque viola el principio constitucional de "proporcionalidad", **al no tomar en cuenta que el solo paso del tiempo afecta dicho costo de ventas**. Al efecto razona que este se conforma con erogaciones que no pueden deducirse al efectuarse, sino hasta que forman parte del costo de lo vendido, el cual se deduce cuando en algún ejercicio se acumulan los ingresos respectivos. Esto implica —dijo la Segunda Sala— que se obliga al contribuyente a determinar una base gravable **que no corresponde a su capacidad contributiva**, al estar ausente el efecto inflacionario en el costo de ventas, lo cual trae consigo determinar una utilidad mayor a la generada **en términos reales**. Dicho artículo 39 equivale al 45-F de la Ley del ISR anterior a la vigente, el cual también fue declarado inconstitucional por la Primera Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 1a./J. 127/2007³

VI.5. LÍMITE A LAS DEDUCCIONES PERSONALES PARA EFECTOS DEL ISR. La Ley del ISR en vigor limita las deducciones personales de las personas físicas al importe de cuatro salarios mínimos elevados al año o el 10% de los ingresos gravables, lo que fuere menor. El Tribunal en Pleno de la SCJN resolvió, por mayoría de siete votos (lo cual implica que no es jurisprudencia, pues para ello se requieren ocho votos), que la limitación establecida es constitucional, porque las deducciones personales no están directamente relacionadas con la generación de los ingresos gravados por la Ley. Más allá de la interpretación constitucional que en lo personal pudiera tener cada ministro de la SCJN en cuanto al alcance y trascendencia del principio de proporcionalidad en las contribuciones, pareciera que la sensibilidad aconsejaría considerar inconstitucional la limitación. Es evidente que quien de manera inesperada se ve afectado por enfermedades que le implican disponer de su patrimonio para hacerles frente, no tiene la misma capacidad contributiva a la de quienes no enfrentan esas vicisitudes. Por otra parte, nadie en su sano juicio incurre en gastos médicos innecesarios para disminuir su base gravable.

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Septiembre de 2007, p. 298. Registro 171364 en la versión electrónica.

VI.5. IVA EN LA SUBCONTRATACIÓN DE TRABAJADORES (*OUTSOURCING*). El artículo 14, penúltimo párrafo, de la Ley del IVA establece que no se considera prestación de servicios independientes la realizada de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, como es el caso de los salarios. Este precepto origina que tales contraprestaciones no sean objeto del IVA. En este sentido, como el concepto “subordinación” se encuentra estrechamente vinculado con la definición de “relación laboral” establecida en la Ley Federal del Trabajo, es necesario atender lo dispuesto en su artículo 15-A, el cual dispone ciertas condiciones cuya ausencia ***revela que hay subordinación de los trabajadores cuyos servicios se obtienen a través de otras sociedades que se ostentan como sus patrones.*** Ante esto, el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito estableció jurisprudencia en el sentido de que cada contribuyente debe probar que la contratación de los servicios independientes o subcontratación referidos en el mencionado artículo 15-A se actualiza en cada caso, para entonces poder acreditar el IVA que le es trasladado por la sociedad que se ostente como patrón de esos trabajadores. No obstante que la tesis de dicho Pleno de Circuito no aborda el tema del IVA en su integridad, parecería congruente sostener que de existir subordinación entre el contratante de los servicios de los trabajadores del supuesto patrón, entonces ***este tampoco está sujeto al pago del IVA.*** De esta manera, en tales supuestos procedería que el contratante de los servicios solicitara la devolución del IVA (el trasladado por el supuesto patrón) ***como pago de lo indebido.***

VI.6. UNA REFLEXIÓN. Un movimiento pendular se aprecia en las decisiones de la SCJN al resolver temas fiscales con incidencia directa en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Hasta 1962 aproximadamente, este Alto Tribunal sostuvo la imposibilidad de atender en amparo cuestiones relacionadas con las contribuciones, porque respecto de estas —decía— la Constitución no establecía garantías individuales protectoras de los gobernados. A partir de 1962 cambió su percepción; reconoció que aunque el artículo 34 constitucional se ubicaba fuera del Capítulo atinente a las Garantías Individuales, había que reconocer como tales las que dicho precepto establecía en cuanto a los principios de equidad, de proporcionalidad, de legalidad y del destino de las contribuciones al gasto público. Pareciera que ahora el péndulo regresa hacia aquella época anterior a 1962, pues con independencia de que algunos ministros aún consideran que en materia de contribuciones sí existen derechos humanos que protegen al gobernado (otros ministros consideran lo contrario), lo cierto es que la mayoría de los integrantes del Tribunal en Pleno de la SCJN y de los de la Segunda Sala (que ahora de manera exclusiva resuelve las cuestiones fiscales) se inclinan más por proteger al Estado, ignorando la labor de control constitucional que conforme con la Constitución Mexicana están llamados a ejercer. La integración de la sociedad mexicana actual y la injerencia de sus actores políticos, cada vez más alejada de velar por los intereses de los gobernados, parecen exigir una nueva mecánica constitucional para designar a quienes deben integrar la Corte Suprema, única garante de la protección de los derechos humanos establecidos como límites a las facultades de los órganos dotados de atribuciones para establecer normas jurídicas

de carácter general. Los gobernados están urgidos de contar con tribunales independientes, cuya única preocupación sea la protección de los derechos del ciudadano y la aplicación de las leyes de manera imparcial.

Ciudad de México
Enero de 2017