

AMPARO EN REVISIÓN 596/2017
QUEJOSA: SERVICIOS TÉCNICOS Y
ADMINISTRATIVOS ACUÍCOLAS,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE.
RECURRENTE: PRESIDENTE DE LA
REPÚBLICA Y OTRAS.

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
SECRETARIA ADJUNTA: BRENDA MONTESINOS SOLANO

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día

V I S T O S, para resolver los autos del amparo en revisión **596/2017**, interpuesto por el **Presidente de la República** y la **Cámara de Diputados**, contra sentencia que se terminó de engrosar el cinco de julio de dos mil dieciséis en el amparo *********, del índice del Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de Sonora; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el doce de febrero de dos mil dieciséis, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Sonora, con residencia en Ciudad Obregón, y remitido el mismo día por razón de turno al Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de Sonora, **Servicios Técnicos y Administrativos Acuícolas, Sociedad Anónima de Capital**

Variable, por conducto de su representante legal *********, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

Autoridades Responsables:

1. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
2. Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
3. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Secretario de Gobernación.

Actos reclamados:

- **De la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión:**
 - a) La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince, en específico, los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos:**
 - a) La abstención de vetar la expedición, promulgación y orden de publicación del Decreto antes referido.

- **Del Secretario de Gobernación:**

a) El refrendo del Decreto Legislativo reclamado.

Preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados. El quejoso invocó como preceptos que contienen los derechos fundamentales violados los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precisó los antecedentes del asunto y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.¹

SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo. Por auto de quince de febrero de dos mil dieciséis, el Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de Sonora, con sede en Ciudad Obregón, admitió a trámite la demanda de amparo bajo el número *********, solicitó a las autoridades responsables sus respectivos informes justificados y señaló fecha para la audiencia constitucional.²

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el dos de mayo de dos mil dieciséis dictó sentencia, misma que se terminó de engrosar el cinco de julio siguiente, sobreseyendo en el juicio de amparo por lo que hace al acto reclamado al Secretario de Gobernación, y la abstención de vetar la expedición, promulgación y orden de promulgación del Decreto impugnado, reclamada al Presidente de la República, en tanto que, por lo que hace a los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, concedió el amparo solicitado.³

TERCERO. Interposición y trámite de los recursos de revisión. Inconformes con la resolución anterior, el Presidente de la República y la

¹ Cuaderno de Juicio de Amparo Indirecto *********, foja 2 a 82.

² *Ibidem*. Foja 110.

³ *Ibidem*. Fojas 229 a 275.

AMPARO EN REVISIÓN 596/2017

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, interpusieron sendos recursos de revisión, por escritos recibidos el ocho y once de agosto de dos mil dieciséis, respectivamente, en el Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de Sonora, con sede en Ciudad Obregón.

Correspondió conocer de dichos recursos al Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito, cuyo Presidente mediante acuerdos de diecisiete y dieciséis de octubre de dos mil dieciséis, los admitió a trámite y registró bajo los números ***** y ***** , respectivamente.

Seguidos los trámites de ley, en sesión de dieciocho de mayo de dos mil diecisiete, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito dictó sentencia en la que se declaró incompetente para conocer del tema de constitucionalidad de leyes subsistente en ambos recursos de revisión y reservó jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el estudio del planteamiento de constitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince, que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil dieciséis, en específico, **los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

CUARTO. Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. En auto de doce de junio de dos mil diecisiete, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal

conociera de ambos recursos de revisión, bajo el número de expediente **596/2017** y ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y a la Procuraduría General de la República, por conducto del Agente del Ministerio Público Federal adscrito a este Alto Tribunal.

Finalmente, ordenó turnar el asunto al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que la Presidenta de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, por acuerdo de tres de agosto de dos mil diecisiete, la Presidenta de esta Primera Sala dispuso que la misma se avocara al conocimiento del presente asunto y ordenó devolver los autos a la Ponencia correspondiente, a fin de que formulara el proyecto de resolución y se diera cuenta de él a esta Primera Sala.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad de los **artículos 27, fracción XI y 28,**

fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para dos mil dieciséis.

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión. No es necesario verificarla, toda vez que el Tribunal Colegiado del conocimiento analizó tal cuestión, concluyendo que la presentación de los recursos de revisión interpuestos por el Presidente de la República y por la Cámara de Diputados, fue oportuna.

TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se sintetizan los argumentos referentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión, principalmente en lo que respecta a la constitucionalidad de la norma impugnada:

1. En la **demanda de garantías** el quejoso planteó los siguientes argumentos de constitucionalidad:

1.1. Primer concepto de violación.

- Manifestó que a través de los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se contraviene el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, toda vez que limita la deducción de pagos efectuados, no obstante se trata de gastos estrictamente

indispensables para la realización de sus actividades y es un imperativo constitucional otorgarlos; con lo que se le obliga a contribuir mediante el impuesto sobre la renta, de una manera ajena a su capacidad contributiva y contraria a la mecánica de determinación de la base gravable.

- Consideró que los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como conjunto normativo, establecen la mecánica de deducción de los gastos de previsión social contraviniendo el principio de proporcionalidad tributaria.
- Adujo que ello es así, pues el reconocimiento de las deducciones de carácter netamente fiscal en beneficio del gobernado, constituyen una obligación para el legislador y su autorización en la normatividad no puede ser equiparada con una concesión graciosa, en aras de salvaguardar el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, que pretende conseguir que el causante concorra al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su verdadera capacidad contributiva.
- Argumentó que, válidamente puede concluirse que a fin de llevar a cabo la deducción de gastos autorizados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe atenderse a que la deducibilidad de dichas erogaciones se otorgue por el legislador al obedecer a razones sociales, económicas o extrafiscales –como en el caso de los desembolsos efectuados por donativos deducibles o algunos gastos de consumo–, o bien, que dicho gasto sea reconocido por la ley al resultar estrictamente indispensable para el desarrollo del objeto social de la empresa, en respeto al principio de proporcionalidad tributaria.

- En ese sentido, refirió que un gasto erogado como estrictamente indispensable, es el que se encuentre estrechamente relacionado con el objeto social de la empresa y que resulte necesario para alcanzar los fines de la misma, esto es, que justifique la necesidad de efectuarlo para dar cumplimiento y estimular las actividades de la persona moral y que el mismo le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, podría tenerse como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa, la disminución de sus ingresos o que se impida el correcto funcionamiento de la misma, poniendo en riesgo el cumplimiento de sus metas y limitando así, la realización de su objeto social.
- Sostuvo que la norma reclamada resulta inconstitucional al imponer limitantes a las deducciones por gastos de previsión social para efectos del impuesto sobre la renta, en virtud de que dichos gastos resultan estrictamente indispensables para el desarrollo de sus actividades; ya que para el desempeño de las actividades de toda empresa es necesario contar con personal que labore en ella y lleve a cabo diversas funciones. Además, de acuerdo con el artículo 123 Constitucional y 82 y 83 de la Ley Federal del Trabajo, los trabajadores cuentan con el derecho constitucional a que su trabajo sea remunerado a través de un salario digno, por lo que –manifestó– es su obligación llevarlo a cabo. Para sustentar su argumento, citó la tesis de rubro siguiente: ***“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DEL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, QUE LIMITAN SU DEDUCCIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2004, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”***

- Concluyó que conforme a lo dispuesto en los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se le obliga a contribuir mediante el impuesto de mérito de una manera ajena a su capacidad contributiva, pues al no permitir deducir de sus ingresos brutos obtenidos de acuerdo al artículo 1° y 9° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, aquellas erogaciones estrictamente indispensables, que además resultan ser una obligación efectuarlas a favor de sus trabajadores, de acuerdo con los artículos 123, primer párrafo y fracción VII de la Constitución Federal, y 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo, se ve constreñida a enterar el impuesto relativo dejando de considerar deducciones que –a su juicio– devienen procedentes, determinando un ingreso gravado que no es acorde a su capacidad contributiva, resultando violatorio al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

1.2. Segundo concepto de violación.

Señaló que las normas reclamadas, en particular el artículo 27, fracción XI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2016, contravienen sus derechos humanos de **legalidad y seguridad jurídica** consagrados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, al establecer arbitrariamente una limitante respecto a la posibilidad de hacer deducibles las erogaciones efectuadas a sus trabajadores por gastos de previsión social; toda vez que desconoce, sin razón o motivo alguno que pudiera solventar un juicio de equidad, legalidad o proporcionalidad tributaria al respecto, deducciones estrictamente indispensables para su desempeño y que –a su consideración– deben de ser reconocidas

como partidas deducibles en su totalidad, en virtud de la naturaleza que guarda el impuesto sobre la renta (gravar ingresos).

- Manifestó la transgresión a los derechos de legalidad y seguridad jurídica consagrados en la Constitución, toda vez que el legislador no justificó de forma razonable la afectación al derecho de deducción de gastos estrictamente indispensables con el que contaba el quejoso, conforme al principio de proporcionalidad tributaria y el mecanismo de tributación del impuesto sobre la renta.
- Consideró que una conducta arbitraria por parte de una autoridad administrativa, se materializa cuando al estudiar la admisibilidad de la medida legislativa –como lo es en la especie la limitación a deducciones de gastos estrictamente indispensables–, se observa que la finalidad por la cual fue emitida no supera la prueba de constitucionalidad, tal y como acontece en la especie al obligar al quejoso a contribuir al gasto público bajo un esquema que resulta desproporcional.
- Argumentó que los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir de 2016 lo dejan en un estado de inseguridad jurídica, toda vez que en incumplimiento de su obligación, el legislador omitió consignar, conforme a una justificación razonable, el por qué resultaba adecuado incluir una limitante a sus gastos estrictamente indispensables, o con base en qué consideró que los porcentajes de 53% o 47% previstos, resultaban adecuados para el cumplimiento del fin buscado, no obstante verse transgredidos derechos fundamentales de los particulares, como lo son el respeto a los principios tributarios consignados por los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, Constitucionales.

- Manifestó que los efectos de lograr la legal aplicación del impuesto sobre la renta en cuestión, en la mecánica de determinación de la base gravable, debe de considerar elementos ajenos a la naturaleza del mismo, es decir, los egresos que el contribuyente tuvo que efectuar para poder lograr la generación del ingreso susceptible del pago del impuesto sobre la renta. En ese sentido, los efectos de la aplicación de los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violentan los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, en virtud de que al limitar la deducción de los gastos de previsión social, se dejaría de atender a los elementos positivos (ingresos) y negativos (egresos) necesarios para la configuración de la base gravable en virtud de que la misma no reconoce las erogaciones que éste tuvo que efectuar para poder lograr la generación de sus ganancias, utilidades o ingresos.

1.3. Tercer concepto de violación.

- Adujo que la norma reclamada, en particular el artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal 2016, resulta violatoria de los derechos de legalidad y seguridad jurídica previstos por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en virtud de que arbitrariamente limita la posibilidad de hacer deducibles las erogaciones que en materia de previsión social efectúa a favor de sus trabajadores, siempre y cuando se entreguen de manera general a todos los trabajadores, restringiendo su derecho sin que existan razón o motivo alguno que pudiese solventar un juicio de legalidad o proporcionalidad al respecto.

- Argumentó que, con independencia del análisis que pudo haber llevado a cabo el órgano legislativo para prever la limitante en cuestión, las finalidades que en su momento hubieran podido buscarse no justifican de manera alguna la afectación al derecho de deducción de gastos estrictamente indispensables, conforme al principio de proporcionalidad tributaria y el mecanismo de tributación del impuesto sobre la renta.
- Lo anterior, pues sostuvo que la norma de referencia genera que para efectos de acceder a una legítima deducción tiene que prever de manera general las prestaciones de previsión social de los trabajadores, soslayando que los mismos no se encuentran en igualdad de circunstancias, de capacidad, aptitud, ingresos, etcétera, generando una injustificada limitante y restricción a la deducción de un gasto estrictamente indispensable. Apoyando dicha consideración en la jurisprudencia de rubro: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE “ENERO DE 2003).”***

Refirió que dicha jurisprudencia es aplicable pues el texto de la norma analizada en la misma es de contenido idéntico al establecido en el artículo 27, fracción XI, primer párrafo de la ley de la materia vigente para dos mil dieciséis.

1.4. Cuarto concepto de violación.

- Argumentó que el artículo 27, fracción XI, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resultaba violatorio al principio

tributario de proporcionalidad; toda vez que, a partir de su aplicación se propicia que los gastos por concepto de previsión social efectuados a trabajadores, no participen en la mecánica para determinar la base gravable, salvo que se cumplan ciertos requisitos que resultan inequitativos. Lo anterior, propicia que se grave la erogación de un gasto estrictamente indispensable, transformando al impuesto sobre la renta en una contribución que atenta contra la capacidad contributiva de los gobernados y por ende es inconstitucional.

- Insistió en que dicha porción normativa resulta inconstitucional al limitar su derecho a efectuar la deducción de erogaciones por concepto de previsión social, que se constituyen como gastos estrictamente indispensables, atendiendo a elementos ajenos al tributo, como lo es el hecho de que se entreguen “**de forma general en beneficio de todos los trabajadores**”, convirtiendo al impuesto sobre la renta en una contribución ruinosa y excesiva, al contar con trabajadores que por sus particularidades y especificidades no requieren de prestaciones de previsión social, dejando de favorecer a los trabajadores de menos ingresos, conforme a la supuesta motivación de dichos gastos.
- Señala que resulta aplicable y obligatoria la jurisprudencia 130/2006, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “**RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003.**”; toda vez que las erogaciones que efectúa por concepto de previsión social, trascienden en la determinación de la capacidad contributiva de la

misma, por lo que, no debería existir prohibición alguna de la limitante arbitraria que hace el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.5. Quinto concepto de violación.

- Adujó que el artículo 27, fracción XI, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que limita la deducción de aportaciones al fondo de ahorro, no obstante se traten de gastos estrictamente indispensables para la realización de sus actividades y ser un imperativo constitucional el llevarlas a cabo.
- Señaló que dicha porción normativa limita las aportaciones a los fondos de ahorro; desconociendo arbitrariamente que las mismas constituyen gastos estrictamente indispensables para la generación de los ingresos, pues sólo serán deducibles bajo las condiciones ahí establecidas: que el monto de dicha aportación efectuada por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, que no exceda del 13% (trece por ciento) del salario del trabajador, ni el equivalente de 1.3 (uno punto tres) veces el salario mínimo elevado al año.
- Advirtió que ello es así porque se encuentra obligada constitucionalmente a dicho pago, pues de lo contrario estaría violando el derecho a un trabajo digno, contenido en el artículo 123 de nuestra Carta Magna y los diversos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo.
- Así, reiteró que desconocer dichas partidas como deducibles para efectos del impuesto sobre la renta hace inconstitucional los

numerales reclamados, pues las aportaciones al fondo de ahorro cuya deducción es limitada, son erogaciones estrictamente indispensables.

- Apoyó dicha argumentación en las tesis de rubro: “**RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).**”

1.6. Sexto concepto de violación.

- El artículo 27, fracción XI, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2016, contraviene los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 constitucionales, al establecer arbitrariamente una limitante respecto a la posibilidad de hacer deducibles las erogaciones efectuadas a sus trabajadores por concepto de aportaciones al fondo de ahorro; toda vez que desconoce, sin razón o motivo alguno que pudiere solventar un juicio de equidad, legalidad o proporcionalidad tributaria al respecto, deducciones estrictamente indispensables para su desempeño, y por virtud de la naturaleza que guarda el impuesto sobre la renta, deben ser reconocidas como partidas deducibles en su totalidad.
- Explicó que la limitante a la deducción de aportaciones al fondo de ahorro no supera la prueba de constitucionalidad, pues basta observar el proceso legislativo del cual deriva, ya que como se podrá constatar, el legislador no contó con ninguna justificación razonable que le permitiera transgredir de la manera en que lo hizo,

los principios de justicia fiscal, circunstancia que hace patente la arbitrariedad con la que fueron emitidas las normas reclamadas.

- Arguyó que ello lo deja en inseguridad jurídica puesto que, el legislador omitió consignar, conforme a una justificación razonable, el por qué resultaba adecuado incluir una limitante a gastos estrictamente indispensables, en términos del artículo 27, fracción XI, párrafo cuarto, a partir de dos mil dieciséis o en base a qué se consideró que los requisitos previstos para llevar a cabo dicha deducción resultaban adecuados para el cumplimiento del fin buscado, no obstante verse transgredidos derechos fundamentales de los particulares, como lo son, los principios tributarios consignados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales.
- Insiste en que en ninguna parte de la exposición de motivos se advierte cuáles fueron las circunstancias por las que se determinó aplicar los factores para efectos de su deducción, máxime que con ello se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. Tan es la arbitrariedad de los montos estipulados en la norma reclamada, que se deja a merced del propio contribuyente la elección del factor a aplicar a la deducción (13% -trece por ciento- del salario del trabajador y 1.3 –uno punto tres- veces el salario mínimo general elevado al año), evidenciando así la falta de elementos que permitan concluir que las limitantes referidas fueron estipuladas en respeto a los principios tributarios.

2. El Juzgado Octavo de Distrito en el Estado de Sonora, emitió sentencia, en la que sostuvo sustancialmente las siguientes consideraciones:

2.1. En el **considerando quinto**, desestimó la causal de improcedencia hecha valer por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, consistente en la establecida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo; y, por otra parte, también desestimó lo señalado por el Presidente de la República con respecto a la causales de improcedencia previstas en los artículos 1º, fracción XXIII y 63, fracción V de la Ley de Amparo, toda vez que en ambos supuestos, las autoridades señaladas omitieron exponer los razonamientos para justificar sus consideraciones.

- No obstante lo anterior, respecto a lo atribuido al Secretario de Gobernación, estimó que se actualizaba la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, con relación al artículo 108, fracción III, ambos de la Ley de amparo; ya que a la autoridad responsable en comento, se le atribuyó el refrendo del decreto que el quejoso aduce inconstitucional, sin que se advierta que se le reclamen actos diversos a éste.
- De igual forma, en cuanto al acto atribuido al Presidente de la República, consistente en la abstención de vetar la expedición, promulgación y orden de promulgación de la norma reclamada, consideró improcedente el amparo conforme a la causa prevista en el artículo 61, fracción XXIII, con relación al artículo 217, ambos de la Ley de la materia, referentes a la improcedencia del amparo cuando se reclame un acto relacionado con la aplicación obligatoria de un criterio jurisprudencial de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Por su parte, el Presidente de la República sostuvo que se actualizó la causa de improcedencia establecida en los artículos 61, fracción XXIII, en relación con el 108, fracción VIII, 63, fracción V, de la Ley

de Amparo, porque –aduce– la quejosa no realizó conceptos de violación que demuestren que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vulnere en forma alguna los derechos humanos y tan solo limita los conceptos de violación al indicar la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, siendo omisa en especificar los derechos que resulten vulnerados con el artículo 28, fracción XXX, del mismo ordenamiento. Bajo dichas consideraciones, el juez concluyó que no se actualiza la causal de improcedencia propuesta por la autoridad responsable, toda vez que la parte quejosa si refiere sus conceptos de violación respecto del artículo 28, fracción XXX, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, debido a que el legislador pretende limitar las deducciones por gastos de previsión social que efectúa el contribuyente, obligándose a realizar el entero del impuesto sobre la renta en contravención al principio de proporcionalidad.

2.2. En el **considerando séptimo**, respecto a la litis constitucional con relación a los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para dos mil dieciséis, el Juez de Distrito estimó sustancialmente fundados los conceptos de violación y suficientes para conceder el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme a las siguientes consideraciones:

- Consideró, con base en los criterios jurisprudenciales de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que para que los gravámenes impuestos por el legislador respeten el principio de proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva del causante; además, el hecho imponible y la base gravable requieren tener correspondencia, de tal suerte que el legislador, al establecer la base, debe atender a la medida de esa capacidad contributiva para

que se contribuya al gasto público en atención a la potencialidad real del sujeto. Por lo que, en la creación de normas tributarias, el legislador no puede únicamente vigilar la captación de recursos públicos, sino también la condición del sujeto frente al tributo, ya que es la persona que tiene que soportar la carga de éste.

- Aunado a lo anterior, el Juez de Distrito hizo referencia al criterio sostenido por el Tribunal Pleno al resolver contradicción de tesis 41/2005 que dio origen a la jurisprudencia 129/2006; desprendiendo de tales consideraciones que el gasto estrictamente indispensable es aquél que realiza el contribuyente para la consecución de su objeto social y de su ingreso y que en dicha categoría se ubica, entre otros, el pago de salario a sus trabajadores; es decir, es de aquellos gastos que no puede omitir pues pondría en riesgo la obtención del ingreso; refirió que la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas y el legislador debe acatar ese criterio para reconocerlas en la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente, esto es, debe reconocer la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa como para la generación de los ingresos, lo que conlleva a una mayor contribución al gasto público.
- Además, precisó que si bien en el reconocimiento de las deducciones pueden establecerse modalidades, requisitos o incluso restricciones, éstas deben obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscal; esas medidas legislativas deben ser justificadas razonablemente, pues ello trascenderá indefectiblemente en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad contributiva de los causantes, de lo que se deduce que, como regla general, las modalidades o

requisitos relativos pueden ser valorados a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, mientras que las restricciones lo serán desde la perspectiva de la razonabilidad o proporcionalidad de la medida, atendiendo a las mencionadas finalidades.

- De igual forma, el Juez de Distrito analizó los artículos 8, 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo, a la luz de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pertinentes, concluyendo que las erogaciones realizadas por el patrón como contraprestación del servicio personal subordinado que prestan los trabajadores, y que integran el mencionado concepto amplio de salario, ya sean las efectuadas por mandato legal, contrato individual, contrato colectivo o contrato ley, o incluso aquéllas derivadas de la costumbre, que a su vez representen ingresos exentos para estos últimos, a las cuales aluden los artículos 28, fracción XXX y 27, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, revisten la característica de indispensables y, por tanto, deben ser reconocidas con tal carácter para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta.
- Asimismo, citó la tesis jurisprudencial P./J. 130/2006 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro siguiente: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003).”***, concluyendo que de su apreciación analógica, se deduce que los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, esto es, los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo; es decir, todo aquello que habitualmente se suma a la cuota diaria

estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre, deben ser reconocidos como estrictamente indispensables.

- Refirió que de considerar lo contrario, se estaría obligando al patrón a contribuir al gasto público conforme a una situación que no refleja su real y objetiva capacidad contributiva, pues para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, partiría de una utilidad ficticia, toda vez que el desconocimiento de aquellos gastos estrictamente indispensables para la generación del ingreso trascienden a la base sobre la cual debe tributar. Pues el hecho de que el salario –sentido amplio– que percibe los trabajadores, constituya un ingreso exento para estos últimos, es un elemento ajeno a la capacidad contributiva del patrón y ello impacta de manera negativa su potencialidad real de contribuir al gasto público.
- En este contexto, afirmó que resulta inconcuso que el pago del salario, entendido, como efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, constituye una erogación obligatoria y formalmente inevitable para el patrón, que afecta directamente de manera negativa a su utilidad bruta y, por tanto, a su capacidad contributiva, de tal modo que si el legislador establece restricciones a ese respecto, así sea parciales, sin atender a las circunstancias antes descritas, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.
- Citó en apoyo a dicha argumentación, la tesis jurisprudencial 1ª./J. 26/2006, de esta Primera Sala, del siguiente tenor: **“RENTA. EL**

ARTICULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, AL LIMITAR LA DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 2003)."

- Derivado de ello, concluyó que los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de manera conjunta, establecen la mecánica de deducción de los gastos de previsión social y, en específico el último de los citados, vigente para el ejercicio fiscal del año dos mil dieciséis, vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, dado que la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta se ve afectada, al no corresponder en su totalidad la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que no se permite efectuar una deducción lícita.
- Además, puntualizó que del análisis de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se puede apreciar que no se desprenden las razones que tuvo el legislador para sustentar la distinción entre trabajadores sindicalizados y no sindicalizados para determinar cuándo los pagos de previsión social se otorgan en forma general, limitando la deducibilidad de las erogaciones por concepto de previsión social otorgadas a los trabajadores; toda vez que los fines propuestos consisten esencialmente en recuperar el potencial recaudatorio del impuesto en comento, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando las disposiciones que prevén tratamientos preferenciales, dada la ausencia de un impuesto mínimo y de control.

- En ese tenor, finalmente, agregó que la medida en cuestión pretende eliminar la asimetría fiscal; además de no proteger el derecho al mínimo vital, toda vez que la fuente de riqueza sufre una afectación directa e inmediata, lo que conlleva por sí mismo la erosión contributiva del patrón y desincentiva el otorgamiento de prestaciones a sus trabajadores, que pudieran representar para estos últimos el mejoramiento en su calidad de vida.

3. Los razonamientos esenciales que interesan al caso, contenidos en los **agravios** hechos valer por los recurrentes, son los que se sintetizan a continuación:

3.1. Agravios hechos valer por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión:

3.1.1 En su **primer agravio** señala que la sentencia recurrida resulta violatoria de los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como de los artículos 73, 74, 75 y 77 de la Ley de Amparo, al no ser compatible con la técnica de amparo y al carecer de congruencia y de legalidad; toda vez que el Juzgado de Distrito determinó que los efectos del amparo son los de desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa la limitante de deducción que establecen los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, sin considerar la finalidad que persiguen los ordenamientos jurídicos constitucionalmente válidos, consistente en evitar que existan normas que estando destinadas a proyectar situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, generando un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican dentro de situaciones

dispares. Aunado a lo anterior, el recurrente aduce una invasión a su esfera de atribuciones.

- Manifiesta que la sentencia recurrida es ilegal, pues sus efectos producen necesariamente dos tipos de ordenamientos jurídicos, uno para los que acudan y logren se les conceda el amparo, y otro distinto que será aplicable a los que no acudan o fallen en su intento por la protección de la Justicia de la Unión.

3.1.2. En su **segundo agravio**, señala que la sentencia recurrida resulta violatoria de los artículos 14, 16 31, fracción IV, 49, 70, 71, 72, 73, fracciones VII y XXX y 107, fracción II, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como de los artículos 73 y 74 de la Ley de Amparo; en virtud de que las normas impugnadas son formal y materialmente constitucionales, ya que el procedimiento por el que fueron expedidas, se ajustó a las Constitución Federal, máxime que el Congreso de la Unión se encuentra plenamente facultado para expedirlas.

- Asevera que las normas impugnadas son constitucionales, toda vez que corresponde al legislador tributario diseñar el régimen legal del gravamen y, respecto a dicho tema, definir si en un momento determinado resulta más adecuado a los fines perseguidos, o más acorde con la realidad económica, por tanto, no es una norma inequitativa ni desproporcional.
- Apunta que el legislador cuenta con plena libertad para establecer la forma en que se determinan las contribuciones, incluyendo las condiciones que deben satisfacer los comprobantes fiscales que harán posible las deducciones para ser consideradas válidas, sujetándose el contribuyente a lo que al respecto refiere el artículo

31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

3.1.3. En su **tercer agravio**, señala que la sentencia recurrida resulta violatoria de los artículos 14, 16, 28, 31, fracción IV, 49, 70, 71, 72, 73, fracciones VII y XXX, y 107, fracción II, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como de los artículos 73 y 74 de la Ley de Amparo, toda vez que el *A quo* no realizó un estudio adecuado de los fines fiscales y extrafiscales que persiguen las normas impugnadas; ya que no fue la simetría fiscal el fundamento primordial para sustentar la reforma de los artículos que nos ocupa.

- Afirma, que del estudio de la exposición de motivos se desprende que los fines fiscales perseguidos, con dicha reforma, fueron: a) restablecer el principio de simetría fiscal; b) evitar que se debilite la recaudación del impuesto sobre la renta ante la eliminación del IETU; c) ampliar la base gravable del impuesto y la reducción de la asimetría fiscal; y, d) eliminar espacios que generan la evasión y elusión fiscales.
- En ese sentido, señala que la restricción o limitación en el monto de las deducciones de los gastos estrictamente indispensables no es en sí mismo inconstitucional, sino que dependerá de que se presenten otros factores, ya que, si bien, con ello se aumenta la cuota tributaria en el impuesto sobre la renta, la inconstitucionalidad depende, no de la sola restricción o limitación, sino que ésta sea injustificada por no existir motivos extratributarios, o existiendo éstos, su reducción torne exorbitante el impuesto.

- Menciona que la reducción en el monto de las deducciones genera que el contribuyente tribute con base en una utilidad mayor, dado que las deducciones disminuyen el monto de los ingresos acumulados en el ejercicio, sin ser esta situación en sí misma inconstitucional, ya que puede suceder que exista un fin fiscal o en su caso de política tributaria al disminuirse el monto deducible de los gastos o, en su caso, la limitación aún en los términos indicados, no viole el principio de proporcionalidad tributaria al no superar la capacidad contributiva del particular; ya que, de establecerse una conclusión diversa –según el recurrente–, además de no ser congruente con los fines de las contribuciones plasmados en la Constitución Federal, produciría que la potestad tributaria del Estado fuera acotada, porque en todos los supuestos el legislador no podría reducir el monto de las deducciones de los gastos estrictamente indispensables, a pesar de que sea necesario para la consecución o desarrollo de la actividad estatal.
- Refiere que de acuerdo con el artículo 28 de la Constitución Federal, quedan prohibidas la exenciones de impuestos; por lo que, si la intención del legislador hubiera sido considerar los ingresos que perciban las personas físicas asalariadas como ingresos exentos, así los hubiera señalado.
- Finalmente, señala que los denominados “principios constitucionales de las contribuciones”, o “principios materiales de justicia tributaria”, no implican algún derecho humano. Además, concluyó que las limitaciones previstas en los artículos impugnados, no son contrarias a los principios tributarios, ya que el monto de la deducción no torna ruinoso o confiscatorio el tributo; ya que no prohíbe la deducción, sino únicamente la limita y existe la posibilidad

de deducir otros gastos o inversiones que atemperan la cuota tributaria del contribuyente.

3.2. Agravios hechos valer por el Presidente de la República:

3.2.1. En su **primer agravio**, menciona que es ilegal la sentencia que se recurre, toda vez que el *A quo* declara inconstitucional el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2016, sin realizar un análisis respecto del proceso legislativo que le dio origen y en el cual se manifestó que la reforma tiene por finalidad acatar a los dispuesto en las jurisprudencias P./J 128/2006, P.J 129/2006 y P./J 130/2006 emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a propuesta del Ejecutivo Federal, buscando eliminar los elementos ajenos que pueden influir en el pago de un impuesto, evitando así una afectación a la capacidad contributiva del contribuyente.

3.2.2. En su **segundo agravio**, señala que es ilegal la sentencia que por esta vía se recurre, toda vez que el *A quo* determinó que el artículo 27, fracción XI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2016, establece limitantes a la deducción de gastos de previsión social, como consecuencia de una incorrecta interpretación; ya que, contrario a lo que establece el *A quo*, el artículo declarado inconstitucional no establece ninguna limitante a las deducciones de los gastos erogados por concepto de previsión social, sino que permite que el contribuyente deduzca en su totalidad todas las erogaciones que otorgue a los trabajadores por dicho concepto, estableciendo requisitos para que proceda la deducción del gasto al 100 %.

3.2.3. En su **tercer agravio**, manifiesta que es ilegal la sentencia recurrida, toda vez que el *A quo* soslaya el hecho de que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2016, únicamente establece los requisitos que deben cubrir los gastos de previsión social para que éstos sean deducibles; situación que resulta plenamente congruente con el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que las deducciones pueden ir acompañadas del establecimiento de modalidades o requisitos.

3.2.4. En su **cuarto agravio**, puntualiza que la sentencia recurrida contraviene los artículos 74, 75, 76 y 77 de la Ley de Amparo, por falta de congruencia interna y externa, toda vez que el *A quo* analiza el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2016, a la luz del contenido que dicho precepto tenía hasta el 31 de diciembre de 2015; ello en virtud de que, tal como puede apreciarse, los argumentos vertidos en la sentencia reclamada continúan refiriéndose a la distinción entre los trabajadores sindicalizados y los no sindicalizados, pasando por alto que del contenido del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2016, eliminó el párrafo en el cual se distinguían las prestaciones de previsión social tratándose de trabajadores no sindicalizados, con relación a las de los trabajadores sindicalizados.

3.2.5. En su **quinto agravio**, aduce la violación a lo dispuesto por los artículos 73, 74, 77 y 78 de la Ley de Amparo, toda vez que el *A quo* confunde los requisitos para que los gastos de previsión social sean deducibles, con los requisitos para constituir fondos de ahorro.

- En efecto, puntualiza que el requisito común que deben cumplir todos los gastos de previsión social es el de generalidad. Por tanto, las aportaciones que realice el contribuyente a los fondos de ahorro de los trabajadores son deducibles en su totalidad cuando se cumpla con el requisito de generalidad; cuestión que es muy diferente a los requisitos para constituirlos. En ese sentido, se observa que el artículo 27, fracción XI, párrafo cuarto, no limita la deducción de los gastos, sino que solo establece los requisitos para constituir tales fondos.

3.2.6. En el **sexto agravio**, afirma que resulta ilegal la sentencia dictada por el *A quo*, en virtud de que a efecto de concluir que la norma viola la garantía de proporcionalidad tributaria, parte de la errónea premisa de que todo gasto incurrido en favor de un trabajador debe ser deducible para efectos del impuesto sobre la renta; toda vez que no necesariamente todo lo que integre el salario para efectos del derecho laboral, debe ser reconocido como un gasto que de lugar a una deducción en materia fiscal.

3.2.7. En el **séptimo agravio**, indica que es ilegal la resolución que por esta vía se recurre, en virtud de que el *A quo* sustenta la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que analiza la jurisprudencia 130/2006, misma que no resulta aplicable al caso concreto.

- Para tal efecto, precisa que los desembolso que el patrón realice en cumplimiento de la Ley laboral, no necesariamente deben ser reconocidos en materia fiscal para el cálculo de la base gravable, pues el hecho de que laboralmente integren salario, no implica que necesariamente para la legislación fiscal, particularmente para el caso del impuesto sobre la renta, deban ser reconocidos como

deducibles, pues para ello deben cumplir con todos los requisitos que la ley fiscal prevé.

3.2.8. En el **octavo agravio**, aduce que es ilegal la sentencia emitida por el *A quo* al concluir que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria al limitar una deducción estructural.

3.2.9. En el **noveno agravio**, afirma que es ilegal la sentencia que se recurre derivado de que *el A quo* al realizar el análisis de proporcionalidad tributaria respecto del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta confunde dicho principio y método de análisis con el concepto de proporcionalidad de la medida legislativa.

3.2.10. En el **décimo agravio**, advierte que es ilegal la sentencia recurrida, en virtud de que el *A quo* realiza un estudio incorrecto del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la luz del test de proporcionalidad de la medida, lo que lo lleva a la errónea conclusión de que dicho precepto es inconstitucional.

3.2.11. En el **décimo primer** agravio, expone que es ilegal la sentencia que se recurre en virtud de que el *A quo* califica la idoneidad de la medida en un test de proporcionalidad que debió hacer bajo una intensidad débil o laxa, lo que necesariamente implica una invasión de facultades.

3.2.12. En el **décimo segundo** agravio, se duele de que la sentencia recurrida, al considerar el *A quo* que si bien es cierto, la medida establecida por el legislador obedece a una finalidad

legítima debidamente instrumentada por el órgano legislativo, lo hace en menoscabo de derechos previamente tutelados.

3.3.13. En el **décimo tercer** agravio, se duele del análisis realizado por el *A quo*, respecto de la idoneidad de las medidas establecidas por el legislador, aun cuando no cuenta con facultades para ello.

3.3.14. En el **décimo cuarto** agravio, señala que es ilegal la sentencia recurrida, toda vez que contrario a lo señalado por el *Aquo*, el principio de simetría fiscal no es fundamento de la reforma combatida por la parte quejosa.

3.3.15. En el **décimo quinto** agravio, manifiesta que es ilegal la sentencia recurrida, ya que contrario a lo determinado por el *A quo*, la medida no desincentiva el otorgamiento de ese tipo de prestaciones por parte de los empleadores.

3.3.16. En el **décimo sexto** agravio, refiere que es ilegal la sentencia recurrida, toda vez que el *A quo* determinó que el artículo 28, fracción XXX, viola el derecho al mínimo vital, no obstante que tal derecho es exclusivo de las personas físicas y no de las morales.

4. El Tribunal Colegiado del conocimiento resolvió lo siguiente:

4.1. Respecto al **amparo en revisión *******, en su resolución de dieciocho de mayo de dos mil diecisiete:

4.1.1. En el **considerando séptimo**, declaró carecer de competencia, al subsistir tema de constitucionalidad en los agravios esgrimidos por el Presidente de la República, los cuales tienden a atacar las consideraciones expuestas en la sentencia recurrida para

justificar la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dieciséis, así como sobre los efectos en los que se concedió la protección constitucional, en virtud de que la materia del recurso de revisión es competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Precisó que respecto al artículo 27, fracción XI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dieciséis, no existe jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como tampoco se han generado tres precedentes por el Pleno o las Salas indistintamente, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, aun cuando no hubieran alcanzado la votación idónea para integrar jurisprudencia, por lo que estimó que corresponde a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, asumir su competencia originaria sobre el problema de constitucionalidad planteado, dejando a salvo su jurisdicción.

Lo anterior, en acatamiento a lo dispuesto en el punto noveno, fracción III, del Acuerdo 5/2013, relativo a la determinación de los asuntos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las respectivas Salas, así como a los Tribunales Colegiados de Circuito.

En consecuencia, estimó pertinente dejar a salvo la jurisdicción de este Alto Tribunal en cuanto al fondo de la revisión principal interpuesta por el Presidente de la República, ya que subsisten temas de constitucionalidad en la ley impugnada por la quejosa.

Además, refirió que no pasa inadvertido el criterio jurisprudencial número 180/2016 de la Segunda Sala, en el que se determinó que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente del primero de enero de dos mil catorce al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, del siguiente tenor: **“RENTA. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN XI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE DEL 1 DE ENERO DE 2014 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.”**

Continuando el estudio, el Tribunal Colegiado precisó que del análisis del artículo 27, fracción XI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir de enero, se infiere que es de contenido distinto al mismo numeral, de la misma ley, vigente del primero de enero de dos mil catorce al treinta y uno de enero de dos mil quince, ya que se abrogaron las disposiciones por las cuales la Segunda Sala de este Alto Tribunal, consideró inconstitucional el último precepto legal al que se hace referencia.

Además, estimó necesaria la intervención de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver lo pertinente respecto al artículo 28, fracción XXX, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce; ya que si bien, su contenido es similar al diverso que fue materia de estudio en la jurisprudencia 189/2016, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DE IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU**

VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”, dicho precepto –consideró el Tribunal Colegiado–, tiene una íntima vinculación con el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dieciséis, pues los gastos de previsión social a que se refiere éste último dispositivo legal, se consideran deducciones exentas, y son las que precisamente se mencionan en el normativo citado en primer término.

Finalmente, el Tribunal Colegiado realizó una transcripción de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el ejercicio fiscal dos mil dieciséis, con relación a la previsión social, en la que se hace referencia a las jurisprudencias P./J.128/2006, P./J.129/2006 y P./J.130/2006 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las cuales se declaró la inconstitucionalidad del artículo 31, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 2013, antecedente del actual artículo 27, fracción XI, de la misma Ley.

Derivado de ello, consideró que es clara la competencia originaria de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de La Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dieciséis, toda vez que no existe jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la misma, así como tampoco se han generado tres precedentes por el Pleno o las Salas indistintamente, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, aun cuando no hubieren alcanzado la votación idónea para integrar jurisprudencia, de conformidad con el punto noveno, fracción III, del Acuerdo 5/2013.

4.2. Respecto al **amparo en revisión *******, en su resolución de dieciocho de mayo de dos mil diecisiete:

4.2.1. En el **considerando séptimo**, declaró carecer de competencia para resolver del recurso de revisión al subsistir tema de constitucionalidad de los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dieciséis; y, toda vez que en el amparo en revisión 415/2016 –mismo que se relaciona con el presente asunto– se reservó jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, igualmente reservó jurisdicción para que éste Alto Tribunal, conociera del recurso de revisión.

En consecuencia, estimó que lo procedente en la materia de los recursos, era dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que, ordenó la remisión de los autos a este Alto Tribunal.

CUARTO. Estudio oficioso de causa de improcedencia. Si bien el juicio de amparo constituye un medio de control constitucional a través del cual los gobernados pueden defender sus derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y en los Tratados Internacionales suscritos por el Estado mexicano —conforme a las recientes reformas constitucionales—, contra disposiciones de observancia general, actos u omisiones de autoridad, también lo es que como todo procedimiento de índole jurisdiccional existen presupuestos procesales que deben cumplirse para que el ejercicio de la acción sea procedente y, con ello, se logren los fines esenciales del amparo, esto es, restituir al quejoso en el pleno goce del derecho fundamental violado.

En ese sentido, conforme a diversos precedentes sustentados por este Alto Tribunal y la técnica procesal que rige el juicio de amparo, el estudio de las causas de improcedencia constituye una cuestión de orden público y de estudio preferente en cualquier etapa del procedimiento. Ello es así, porque si bien es cierto que existe la obligación por parte de los jueces federales de atender a la demanda de amparo en su integridad y de resolver conforme a la cuestión efectivamente planteada ponderando la totalidad de las pretensiones del quejoso y los derechos fundamentales que se estiman violados, también lo es que tienen el deber de decretar el sobreseimiento, si en algún momento advierten que la acción constitucional resulta improcedente por actualizarse alguno de los supuestos que de manera enunciativa, mas no limitativa, establece el artículo 61 de la Ley de Amparo.

En el caso, el Juez de Distrito del conocimiento, concedió el amparo solicitado por la quejosa respecto de los artículos **27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil dieciséis**, por transgresión al principio de proporcionalidad tributaria; contra dicha sentencia las autoridades responsables Presidente de la República y la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, interpusieron sendos recursos de revisión, controvirtiendo las consideraciones de la sentencia concesoria y, respecto de los cuales, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito reservó jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer de los mismos.

No obstante ello, el Tribunal Pleno ha sostenido que, en materia de procedencia del juicio de garantías, no opera la firmeza del fallo recurrido si el tribunal revisor advierte la existencia de una causa de improcedencia diferente a la que el juzgador de primer grado estimó actualizada o desestimó o, incluso, de un motivo diferente de los apreciados en relación

con una misma causa de improcedencia, pues en este caso, debe emprender su estudio de oficio, en tanto que sobre el particular sigue vigente el principio de que siendo la procedencia de la acción constitucional de orden público, su análisis debe efectuarse sin importar que las partes la aleguen o no, y en cualquier instancia en que el juicio se encuentre.⁴ Lo que además, es congruente con dispuesto por el artículo 62 de la Ley de Amparo⁵.

En este contexto, esta Primera Sala advierte de oficio que en la especie **se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo**⁶; pues la quejosa reclama la inconstitucionalidad de porciones normativas que consintió –de forma tácita– al no interponer la demanda de amparo dentro de los plazos previstos para ello, tomando en cuenta que en la reforma al artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada el dieciocho de noviembre de dos mil quince, no existió un nuevo acto legislativo, que le diera la posibilidad de reclamar en la vía constitucional dichas normas.

⁴ Es aplicable por analogía la Jurisprudencia P./J. 122/99, emitida por el Tribunal Pleno, en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, página 28; de rubro: “IMPROCEDENCIA. ESTUDIO OFICIOSO EN EL RECURSO DE REVISIÓN DE MOTIVOS DIVERSOS A LOS ANALIZADOS EN LA SENTENCIA COMBATIDA.”

⁵ “**Artículo 62.** Las causas de improcedencia se analizarán de oficio por el órgano jurisdiccional que conozca del juicio de amparo.”

⁶ “**Artículo 61.** El juicio de amparo es improcedente:

(...)

XIV. Contra normas generales o actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los plazos previstos.

No se entenderá consentida una norma general, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en perjuicio del quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la norma general en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la norma general si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir del día siguiente de aquél al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recaída al recurso o medio de defensa, si no existieran medios de defensa ordinarios en contra de dicha resolución, o de la última resolución recaída al medio de defensa ordinario previsto en ley contra la resolución del recurso, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el capítulo respectivo a ese procedimiento;

(...).”

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse presente que el Tribunal Pleno, al resolver las acciones de inconstitucionalidad **28/2015**⁷ y **11/2015**⁸, determinó que para que se pueda hablar de un nuevo acto legislativo para efectos de su impugnación o sobreseimiento por cesación de efectos a través de una acción de inconstitucionalidad deben reunirse, al menos los siguientes dos aspectos:

- a) Que se haya llevado a cabo un proceso legislativo (criterio formal); y
- b) Que la modificación normativa sea sustantiva o material.

El primer aspecto conlleva el desahogo y agotamiento de las diferentes fases o etapas del procedimiento legislativo: iniciativa, dictamen, discusión, aprobación, promulgación y publicación.

El segundo aspecto consistente en que la modificación sea sustantiva o material, se actualiza cuando existan verdaderos cambios normativos que modifiquen la trascendencia, el contenido o el alcance del precepto. Una modificación al sentido normativo será un nuevo acto legislativo.

Asimismo, se precisó que una modificación de este tipo no se daría por ejemplo, cuando se reproduce un artículo exactamente con el mismo

⁷ Este precedente se resolvió en sesión de veintiséis de enero de dos mil dieciséis y cabe precisar que el tema concreto relativo a “nuevo acto legislativo” se discutió en la sesión de 21 de enero del mismo año. Esencialmente se obtuvo una mayoría de 6 votos de los ministros: Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Medina Mora y Laynez Potisek, por sostener un criterio de modificación sustantiva de la norma, para considerar que se pueda generar un nuevo acto legislativo. Las ministras Luna Ramos y Piña Hernández, así como el ministro Aguilar Morales por su parte sostuvieron un cambio formal de la norma para considerar un nuevo acto legislativo. En la discusión estuvo ausente el ministro Pardo Rebolledo.

⁸ Resuelta en sesión del veintiséis de enero de dos mil dieciséis, por unanimidad de once votos de los señores Ministros Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Luna Ramos exclusivamente por la cesación de efectos del acto reclamado, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Pardo Rebolledo exclusivamente por la cesación de efectos del acto reclamado, Piña Hernández exclusivamente por la cesación de efectos del acto reclamado, Medina Mora I., Laynez Potisek, Pérez Dayán y Presidente Aguilar Morales, respecto del apartado III, relativo al sobreseimiento.

contenido que el reformado. Tampoco **cuando solamente se varíen las fracciones o párrafos de un artículo y que por cuestiones de técnica legislativa deban recorrerse**, siempre y cuando **las nuevas inserciones, no impliquen una modificación en el sistema normativo al que fueron adheridas.** Tampoco basta con la sola publicación de la norma para que se considere un nuevo acto legislativo, ni que se reproduzca íntegramente la norma general, sino que la modificación debe impactar el alcance de ésta con elementos novedosos que la hagan distinta a la que se encontraba regulada.

En otras palabras, **esta modificación debe producir un efecto normativo en el texto de la disposición al que pertenece el propio sistema.** El ajuste de la norma general debe producir un efecto normativo distinto, en dicho sistema, aunque sea tenue.

Así, conforme a este entendimiento de un nuevo acto legislativo, no cualquier modificación puede provocar la procedencia de la acción de inconstitucionalidad, sino que, una vez agotadas las fases del procedimiento legislativo, la modificación, necesariamente, debe producir un impacto en el mundo jurídico. En este sentido también quedarían excluidas aquéllas reformas de tipo metodológico que derivan propiamente de la técnica legislativa, en la que por cuestiones formales deban ajustarse la ubicación de los textos, o en su defecto, los cambios de nombres de ciertos entes, dependencias y organismos, por ejemplo.

Lo que este Tribunal Pleno pretendió con este entendimiento sobre nuevo acto legislativo es controlar o verificar cambios normativos reales y no solo cambios de palabras o cuestiones menores propias de la técnica legislativa, esto es, cambios que afecten la esencia de la institución jurídica que se relacione con el cambio normativo al que fue sujeto, que deriva precisamente del producto del poder legislativo.

Dichas consideraciones quedaron plasmadas en la jurisprudencia P./J. 25/2016 (10a.), de rubro: “**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. LINEAMIENTOS MÍNIMOS REQUERIDOS PARA CONSIDERAR QUE LA NUEVA NORMA GENERAL IMPUGNADA CONSTITUYE UN NUEVO ACTO LEGISLATIVO.**”⁹

En esta línea de pensamiento, puede afirmarse que un acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, da derecho a impugnar, a través del juicio de amparo, **el texto legal referido y, además, los preceptos que con el mismo acto se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación, de tal modo que por su causa se varíe la situación que bajo ellos prevalecía**, mas no aquéllos que simplemente por pertenecer a una misma ley guardan una relación ordinaria con el que fue materia de la reforma y cuyas hipótesis de observancia o aplicación, por parte del receptor de la ley, no cambian.

De ahí que, no basta que se actualice la reforma o adición de un precepto de determinada ley, para que puedan combatirse en la vía constitucional, además de ese dispositivo, todos los demás de la ley relativa que guarden una relación ordinaria con el reformado en virtud de la integración que debe tener cualquier sistema legal, pues lo que autoriza su impugnación constitucional, paralela a la reforma legislativa, **es la existencia del cambio directo o formal, que desde el punto de vista constitucional**, lo convierte en un acto legislativo nuevo, sin perjuicio de que también puedan reclamarse aquellas disposiciones sobre las que repercute directamente la reforma.¹⁰

⁹ Décima Época, Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página: 65.

¹⁰ Apoya lo anterior, la tesis de jurisprudencia P./J. 114/99 sostenida por el Pleno de este Alto Tribunal, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, página 18, de rubro: “**AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS.**”

Conforme a lo expuesto, debe advertirse que en la especie, la quejosa controvirtió la constitucionalidad de los artículos 27, fracción XI y 28, XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que fue reformada por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince; mismos que fueron reclamados como autoaplicativos, con motivo de su entrada en vigor el uno de enero de dos mil dieciséis, por lo que, es conveniente transcribir el texto de los artículos impugnados tanto antes de la reforma como la redacción que resultó de la misma:

<p>TEXTO DE LOS ARTÍCULOS VIGENTE DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL CATORCE AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL QUINCE, EN VIRTUD DE LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.</p>	<p>TEXTO DE LOS ARTÍCULOS VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DIECISÉIS, EN VIRTUD DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</p>
<p>Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: (...)</p> <p>XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, <u>las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.</u> Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.</p> <p>Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se</p>	<p>Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: (...)</p> <p>XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, <u>las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.</u> Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.</p> <p>Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se</p>

<p>otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.</p> <p><i>Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.</i></p> <p>En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, <u>además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año</u> y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.</p> <p>Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de</p>	<p>otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.</p> <p>(DEROGADO CUARTO PÁRRAFO)</p> <p>En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, <u>además de ser generales en los términos de los párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año</u> y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.</p> <p>Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.</p> <p>Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. <i>Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.</i></p> <p><i>El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.</i></p>	<p>conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.</p> <p>Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados.</p> <p>(DEROGADO ÚLTIMO PÁRRAFO)</p>
<p>Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) 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</p>	<p>Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) 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</p>

<p>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.</p>	<p>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.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La transcripción anterior, hace evidente que las disposiciones normativas impugnadas por la quejosa ya existían antes de la reforma de referencia, **en los mismos términos de los que ahora se duele**, pues lo que cambió con motivo del Decreto impugnado fue **la derogación de determinadas porciones normativas**, a saber, el cuarto párrafo; la referencia al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador contenida en el quinto párrafo; la parte final del penúltimo párrafo y el último párrafo del artículo 27 de la ley citada; mientras el artículo 28, fracción XXX, no fue modificado.

Sin embargo, de los conceptos de violación hechos valer en la demanda de amparo –sintetizados en el considerando tercero de esta ejecutoria-, se puede advertir que los argumentos de la quejosa están encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de las disposiciones normativas **que no fueron modificadas** con motivo de la reforma, pues se dirigieron principalmente a impugnar:

- a) En específico, en una parte de su **tercer concepto de violación**, la quejosa se duele del requisito contenido en el primer párrafo de la fracción XI, del artículo 27 de referencia, consistente en que cuando se pretendan deducir gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

- b) Mientras en su **quinto y sexto conceptos de violación**, señala específicamente que son inconstitucionales los requisitos impuestos a la deducción de las aportaciones al fondo de ahorro (contenidos en el ahora cuarto párrafo de la fracción XI, del mismo artículo 27, que mantiene su redacción), consistente en que las mismas deben ser igual al monto de las aportaciones efectuadas por los trabajadores, que no excedan el trece por ciento del salario del trabajador, ni el monto equivalente a uno punto tres veces el salario mínimo general elevado al año y que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de la ley de la materia.
- c) Por otro lado, impugna la inconstitucionalidad de la fracción XXX, del artículo 28, porque le impide deducir en su totalidad gastos estrictamente indispensables para su actividad, como lo son los pagos que constituyen ingresos exentos para el trabajador, ya que sólo podrá hacerlo en un 53% (cincuenta y tres por ciento) o 47% (cuarenta y siete por ciento).
- d) Así, en tanto en los restantes conceptos de violación, se duele en forma genérica de que los requisitos mencionados en las porciones normativas señaladas le impiden deducir al cien por ciento sus gastos de previsión social, a pesar de que éstos son deducciones estructurales que el legislador está obligado a reconocer.

Lo anterior lo considera violatorio de los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad, tutelados por los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales.

Como se puede advertir, de la lectura de los argumentos hechos valer, la quejosa impugna porciones normativas que entraron en vigor

desde el uno de enero de dos mil catorce y que no fueron modificados con la reforma, a partir de la cual promovió el juicio de amparo, por considerar que con su sola entrada en vigor le causaba perjuicio.

Empero, como se adelantó, dicha reforma no constituye un nuevo acto legislativo, para esos efectos, pues no cumple los requisitos para ello.

En principio, no se satisfizo el primer requisito, consistente en que las porciones normativas reclamadas hayan pasado por un proceso legislativo de reforma, ya que dichos párrafos no fueron modificados, e incluso, de la exposición de motivos de la iniciativa de mérito, puede advertirse:

“(…)

5. Otras medidas.

I. Previsión social.

La Ley de ISR establece diversas limitantes tanto para la deducibilidad como para la exención en materia de previsión social, buscando el beneficio de los trabajadores de menores ingresos y evitando el abuso que pudieran hacer de estas prestaciones mediante prácticas de elusión y evasión fiscal por parte de los contribuyentes patrones.

La anterior posibilidad, incluso, ha sido reconocida como constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que aún las deducciones estructurales pueden ser sujetas a límites o condiciones, como ocurre con la actual regulación de gastos de previsión social prevista en la Ley de ISR.

Como parte de estas limitantes, la Ley de ISR establece como requisito para que los empleadores puedan efectuar la deducción de este tipo de gastos, que las prestaciones de previsión social sean otorgadas de forma general en beneficio de todos los trabajadores y no rebasen algunos límites fijados en la misma Ley.

De esta manera, el artículo 27, fracción XI de la Ley de ISR vigente establece que dicho criterio de generalidad se cumple, tratándose de trabajadores no sindicalizados, cuando dichas erogaciones — excluidas las aportaciones de seguridad social— sean en promedio aritmético por cada trabajador o sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado. Asimismo, dicho

precepto legal dispone que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevada al año.

*Es importante recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió las **jurisprudencias P./J. 128/2006, P./J. 129/2006 y P./J. 130/2006**, en las cuales declaró la inconstitucionalidad del artículo 31, **fracción XII de la Ley de ISR vigente hasta 2013**, antecedente del actual artículo 27, fracción XI de la misma Ley, al considerar que si bien las deducciones, aún estructurales, pueden ser sujetas a límites o condiciones, dicho precepto incide en el pago de un mayor tributo que no atiende a la verdadera capacidad contributiva, sino a elementos ajenos como son la sindicalización o falta de ella de sus trabajadores, el salario mínimo general correspondiente al área geográfica, o bien, la relación que guardan las prestaciones de previsión social, frente a las demás prestaciones percibidas por los trabajadores, considerando a los sindicalizados y a los que no lo están.*

Reconociendo el contenido de los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, y considerando que la Ley del ISR vigente mantiene los mismos requisitos y límites para deducir los gastos de previsión social que se entregan a los trabajadores no sindicalizados, someto a la consideración de ese Honorable Congreso de la Unión, la necesidad de derogar el cuarto y último párrafos de la fracción XI del artículo 27 de la citada Ley, así como reformar los párrafos quinto y penúltimo de dicha fracción para eliminar la referencia que hace al cuarto párrafo.

*Además, con dicha eliminación se uniforman los requisitos de deducción de previsión social con el esquema actual de deducción de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores previsto en el artículo 28, fracción XXX de la Ley de ISR vigente, el cual no sólo fue establecido para recuperar la base gravable del impuesto y simplificar el sistema hacendario, sino también como un medio de control con el fin de erradicar prácticas de elusión y evasión fiscal por parte de los contribuyentes-patronos.
(...).”*

Asimismo, en el dictamen de la Cámara de Diputados, de diecinueve de octubre de dos mil quince, se señaló:

“(...)

DÉCIMA CUARTA. *Esta dictaminadora considera acertado que sean derogados los párrafos cuarto y último de la fracción XI, del artículo 27, de la Ley del ISR, pues con ello se reconoce el contenido de los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, en los cuales se*

declaró la inconstitucionalidad del artículo 31, fracción XII, de la Ley del ISR, vigente en 2013, antecedente del referido artículo.

Además, esta Comisión coincide que con dicha eliminación se uniforman los requisitos de deducción de previsión social con el esquema actual de deducción de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores previsto en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del ISR vigente, el cual no sólo fue establecido para recuperar la base gravable del impuesto y simplificar el sistema hacendario.

(...).”

De lo anterior puede corroborarse que la intención de reformar el artículo 27, fracción XI, en estudio, **no incluyó la de modificar las disposiciones de las que la quejosa se duele**, pues como se advierte desde la exposición de motivos, la reforma propuesta por el Poder Ejecutivo, únicamente tenía como objeto eliminar el cuarto y último párrafo de dicha fracción, así como ajustar los párrafos restantes, derivado de los criterios jurisprudenciales sostenidos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, correlativo del antes mencionado.

Derivado de ello, queda claro que no hubo intención del legislador de modificar los requisitos que ya contenía dicha fracción en sus demás párrafos, por el contrario, sólo se eliminarían los requisitos y elementos declarados inconstitucionales previamente, como lo eran la sindicalización o falta de ella de sus trabajadores, el salario mínimo general correspondiente al área geográfica, y la relación que guardan las prestaciones de previsión social, frente a las demás prestaciones percibidas por los trabajadores, considerando a los sindicalizados y a los que no lo están, pero sin someter a discusión las demás previsiones

contenidas en la fracción de referencia desde la Ley del Impuesto Sobre la Renga vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

De ahí que, no existió voluntad del legislador de reformar o modificar los párrafos primero y quinto (cuarto después de la reforma) de la fracción XI del artículo 27 en estudio, ni surgió discusión alguna al respecto durante el análisis, discusión o debate de dicha reforma, por lo que, lo previsto en los mismos, en el sentido de que las prestaciones de previsión social se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores y que las aportaciones a los fondos de ahorro se sujeten a condiciones específicas, son disposiciones que ya estaban vigentes desde el uno de enero de dos mil catorce, al igual que las previstas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley de la materia sin que, de ningún modo, la reforma publicada en dos mil quince, sea motivo suficiente para considerarlas como un nuevo acto legislativo susceptible de ser impugnado mediante el juicio de amparo.

En ese sentido al corroborar que el procedimiento legislativo de la reforma de referencia versó sobre otra temática –la eliminación de las disposiciones declaradas inconstitucionales por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta innecesario verificar el segundo requisito, consistente en analizar si la modificación normativa fue sustantiva o material.

No obstante, a mayor abundamiento, aun cuando se considerara que en general el artículo 27, fracción XI, en análisis, sí llevó un procedimiento legislativo, la modificación sufrida por dicha norma **no fue sustancial**, pues únicamente se derogaron porciones normativas que establecían requisitos que atendían a elementos ajenos como son la sindicalización o falta de ella de sus trabajadores, el salario mínimo general correspondiente al área geográfica, o bien, la relación que

guardan las prestaciones de previsión social, frente a las demás prestaciones percibidas por los trabajadores, considerando a los sindicalizados y a los que no lo están, que esta Suprema Corte ya había declarado inconstitucionales, pero no se agregaron más, es decir, se eliminaron requisitos lo que no puede traer como consecuencia un cambio sustantivo en la forma de deducir los gastos de previsión social, y en específico las aportaciones a los fondos de ahorro, máxime que la impugnación hecha valer por la quejosa no está en función de esa derogación.

Sin que pueda considerarse tampoco que dicha reforma alteró la regulación de la deducción de los gastos de previsión social o el de aquéllos que representan ingresos exentos para los trabajadores, pues no modificó los términos y condiciones en que dichas deducciones se autorizan ni impuso requisitos adicionales.

En corolario a lo anterior, debe decirse que un acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, da derecho a impugnar, a través del juicio de amparo, sólo el texto legal de que se trate, e incluso los preceptos que con el mismo acto se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación, de tal modo que por su causa se varíe la situación que bajo ellos prevalecía, más no aquéllos que simplemente por pertenecer a una misma ley guardan una relación ordinaria con el que fue materia de la reforma y cuyas hipótesis de observancia o aplicación, por parte del receptor de la ley, no cambian.

En ese sentido, no basta que se actualice la reforma o adición de un precepto de determinada ley, para que puedan combatirse en la vía constitucional, además de ese dispositivo, todos los demás de la ley relativa que guarden una relación ordinaria con el reformado en virtud de la integración que debe tener cualquier sistema legal, pues lo que autoriza

su impugnación constitucional, paralela a la reforma legislativa, es la existencia del cambio directo que desde el punto de vista constitucional, lo convierta en un acto legislativo nuevo, sin perjuicio de que también puedan reclamarse aquellas disposiciones sobre las que repercuta directamente la reforma, lo que en el caso no ocurrió, tal como quedó demostrado previamente.

En esta tesitura, al actualizarse la explicada causal de improcedencia, procede sobreseer en el juicio de amparo, con fundamento en el artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo, en virtud de que la redacción de los párrafos impugnados de los artículos 27, fracción XI, y 28, XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en dos mil dieciséis ya existían, en sus términos, desde antes de la emisión del Decreto reclamado, lo que hace evidente que la impugnación se hizo de forma extemporánea, por lo que, deben entenderse consentidos, tácitamente.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Se sobresee en el juicio de amparo en contra de los artículos 27, fracción XI, y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil dieciséis.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

AMPARO EN REVISIÓN 596/2017

En términos de lo previsto en los artículos 110, 113 y 118, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el Acuerdo General 11/2017 emitido por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cinco de septiembre de dos mil diecisiete, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.