



Junio 2018 - ISSN: 1696-8352

## PROPUESTAS DE REFORMA FISCAL PARA EL AÑO 2020 EN MÉXICO CON ENFOQUE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Elaborado por: **Luis Miguel Zavala López**<sup>1</sup>

Junio, 2018.

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Luis Miguel Zavala López (2018): "Propuestas de reforma fiscal para el año 2020 en México con enfoque en el Impuesto Sobre la Renta.", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, (junio 2018). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/oel/2018/06/reforma-fiscal-mexico.html>

### Índice

Resumen/Abstract	3
Introducción	3
Antecedentes	4
Análisis Ético y Jurídico del Contenido vigente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	4
Posibles adecuaciones en la Ley del I.S.R. bajo diversas concepciones ideológicas	6
Deducciones de asalariados	6
Deducción parcial de la parte exenta de las percepciones de los trabajadores	7
Eficiencia en las asesorías	8
Desequilibrio y desproporcionalidad en litigios entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídico-tributaria	10
Conclusiones	11
Bibliografía	13

<sup>1</sup> Es Contador Público en ejercicio en el sector empresarial; ha ejercido la profesión por más de 20 años; es Expresidente del Colegio de Contadores Públicos de San Miguel de Allende, A.C.; Miembro de la Asociación Interamericana de Contabilidad; miembro de la Asociación Nacional de Fiscalistas, A.C.; ha escrito diversos artículos en revistas y páginas de internet; ha sido profesor a nivel universitario en materias contables, legales y de auditoría; expositor en temas fiscales y contables; múltiples diplomados en materia fiscal y de comercio exterior; Licenciatura en Contaduría por la Universidad de Guanajuato; ha llevado a cabo estudios de postgrado en materia Fiscal en la Universidad de Guanajuato. [luismiguelzavala@hotmail.com](mailto:luismiguelzavala@hotmail.com)

### **Resumen**

El presente artículo tiene la finalidad de analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás disposiciones jurídicas relacionadas vigentes en el año 2018 en la república mexicana, con la intención de identificar las potenciales irregularidades y agravios que, desde el punto de vista del investigador, haya necesidad de realizar propuestas de reforma fiscal, ya sea por la afectación desproporcional e inequitativa, o por la afectación de los principios generales y fundamentales del derecho sobre los cuales toda norma debe fundarse. Cada propuesta es acompañada de una recopilación de fundamentos, doctrinas y opiniones de los tribunales, además de la interpretación armónica propia del autor sobre la información recopilada, para concluir con un breve resumen que permita mostrar de manera sencilla el panorama global de los hallazgos y propuestas.

**Palabras clave:** Ley del Impuesto Sobre la Renta, irregularidades, agravios, reforma fiscal, principios generales y fundamentales del derecho.

### **Abstract**

The purpose of this article is to analyze the Income Tax Law and other related legal provisions in force in 2018 in the Mexican Republic, with the intention of identifying potential irregularities and grievances that, from the researcher's point of view, there is a need to make proposals for fiscal reform, either due to the disproportionate and inequitable impact, or because of the affectation of the general and fundamental principles of law on which all norms must be based. Each proposal is accompanied by a compilation of basics, doctrines and opinions of the courts, in addition to the author's own harmonic interpretation of the information gathered, to conclude with a brief summary that allows to show in a simple way the global panorama of the findings and proposals.

**Key words:** Income Tax Law, irregularities, grievances, tax reform, general and fundamental principles of law.

### **Introducción**

“Cien años de injusticia no hacen derecho”. Georg W. F. Hegel

El objetivo del presente documento es mostrar una lista reformas fiscales sugeridas resultantes de la investigación y estudio realizado por el autor a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y demás disposiciones afines de la república mexicana, efectuado con un enfoque más de fondo que de forma y perfilado a un punto de vista ético-jurídico, además de revisar fuentes doctrinarias y bibliografías de otros autores. La intención no es la de erosionar la recaudación tributaria del Estado, sino más bien, la de recomponer y volver a adecuar el ordenamiento a la esencia y espíritu teleológico que debería mantener toda norma, respetando en todo momento la justicia y el equilibrio entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídico-tributaria. Durante el desarrollo del trabajo se detallarán y explicarán los fundamentos y las razones por las cuales, una a una, las reformas sugeridas deberían de ejecutarse, concluyendo con un breve resumen ejecutivo.

### **Antecedentes**

En el apartado de antecedentes serán recopilados temas de historia de las leyes, de la justicia, del poder soberano del gobernado y de las funciones originales del Estado, creando así un panorama del "debiera ser", permitiendo la contextualización y visión global de los límites en los cuales la norma tiene margen de maniobra. Ni más, ni menos, solo lo claramente enmarcado.

Hablando en términos jerárquicos, la supremacía de las leyes recae en la constitución, siendo precisamente ahí, el punto de partida de las leyes mexicanas, que, por su lado, tienen la función de complementar y apoyar a esta, nunca yendo más allá de lo ahí mandado, ni tampoco contravenir sus disposiciones, tal y como lo indica el artículo 41 constitucional versando su literalidad de la siguiente manera:

Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Es clara la prohibición de no contravención que la carta magna emite a los demás ordenamientos jurídicos, pero además, un punto también importante a resaltar es la frase de la "soberanía del pueblo", indicando que él es quien ejerce la soberanía a través del Estado, en otras palabras, el pueblo crea al Estado para que le procure un bienestar, no un malestar, el pueblo da vida al Estado bajo las reglas dictadas por el pueblo, dejando ver, sin lugar a dudas, la jerarquía entre ellos, y, la subordinación de uno hacia otro.

Discerniendo cualquier posible confusión en lo referente a la jerarquía de mando y subordinación entre pueblo y Estado queda resuelto en la letra del artículo 39, también constitucional, que indica:

La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

En otras palabras, el pueblo es jerárquicamente superior al Estado.

Ahora bien, para vincular lo legal con la doctrina se citará al autor ginebrino Juan Jacobo Rousseau (1721-1778), en su obra más importante y conocida de su doctrina política El Contrato Social de 1762, plasma que el hombre vivía en una edad primitiva de total libertad, en un plano de igualdad con los demás. Obviamente, la necesidad de subsistir hizo que el hombre empezara a desarrollarse, naciendo con ello el enfrentamiento y la desigualdad entre los hombres y dando fin al estado primitivo. Sin embargo, para recuperar la libertad optaron por someterse a un gobernante dando vida al Estado, en donde los hombres ceden a la comunidad, quien fuera la depositaria de la soberanía, sus derechos que serían devueltos mediante protección.

La cita del ginebrino antes citada refuerza y aclara la razón de la creación del Estado: para ser depositario de la soberanía del pueblo y que le procure protección.

Una definición más es la siguiente:

“(…) el Estado es una creación humana establecida en la Constitución, es decir, el nacimiento de un Estado determinado surge simultáneamente con su Constitución; ambos por regla general son producto del poder u órgano constituyente, que les crea y da vida.” (Galindo, 2000:89)

### **Análisis Ético y Jurídico del Contenido vigente de la Ley del I.S.R.**

Para poder determinar si el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es ético y jurídico, justo es dejar en claro la definición de ambos términos, para, posteriormente, encuadrar la ley en

mención en ellos, con el objetivo de identificar desviaciones. En esta ocasión se detallan las definiciones literales de la Real Academia de la Lengua Española, como sigue:

Ético, ca.

Del lat. *ethīcus*, y este del gr. ἠθικός *ēthikós*; la forma f., del lat. tardío *ethīca*, y este del gr. ἠθική *ēthikḗ*.

1. adj. Perteneciente o relativo a la ética.
2. adj. Recto, conforme a la moral.
3. m. desus. Persona que estudia o enseña moral.
4. f. Conjunto de normas morales que rigen la conducta de la persona en cualquier ámbito de la vida. Ética profesional, cívica, deportiva.
5. f. Parte de la filosofía que trata del bien y del fundamento de sus valores.

Jurídico, ca

Del lat. *iuridīcus*.

1. adj. Que atañe al derecho o se ajusta a él.

Derecho, cha.

Del lat. *directus*.

1. adj. Recto, igual, seguido, sin torcerse a un lado ni a otro. Esta pared no está derecha.
2. adj. Justo, legítimo.
3. adj. Fundado, cierto, razonable.
4. adj. directo (ll que va sin detenerse en puntos intermedios). Id derechos al asunto.
5. adj. Dicho de una parte del cuerpo humano: Que está situada en el lado opuesto al del corazón. Los diestros utilizan la mano derecha.
6. adj. Que está situado en el lado opuesto al del corazón del observador.
7. adj. Que cae hacia la parte derecha de un objeto. El jardín que hay a la parte derecha de la casa.
8. adj. Dicho de lo que hay en una cosa que se mueve: Que está en su parte derecha o cae hacia ella, según el sentido de su marcha o avance. El faro derecho del autobús. La orilla derecha del río.
9. m. Facultad del ser humano para hacer legítimamente lo que conduce a los fines de su vida.
10. m. Facultad de hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor, o que el dueño de una cosa nos permite en ella.
11. m. Facultades y obligaciones que derivan del estado de una persona, o de sus relaciones con respecto a otras. El derecho del padre. Los derechos humanos.
12. m. Justicia, razón.
13. m. Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva.
14. m. Ciencia que estudia el derecho (ll conjunto de principios y normas).
15. m. Exención, franquicia, privilegio.
16. m. Lado de una tela, papel, tabla, etc., en el cual, por ser el que ha de verse, aparecen la labor y el color con la perfección conveniente.
17. m. Cantidad que se paga, según un arancel, por la utilización de cosas o servicios de una Administración pública, corporativa o privada. U. m. en pl. Derechos aduaneros.
18. m. p. us. Sendero, camino.
19. f. mano derecha.
20. f. Dirección correspondiente al lado derecho. Tuerza por la primera a la derecha.
21. f. Camino que llevan los perros cuando siguen la caza.
22. f. En las asambleas parlamentarias, los representantes de los partidos conservadores.
23. f. Conjunto de personas que profesan ideas conservadoras.
24. f. desus. Conjunto de perros de caza que se sueltan, según determinadas reglas, para seguir a la presa.
25. adv. derechamente.

El resumen y las palabras claves de la cita son, en cuanto a ética se refiere: a) recto, b) conforme a la moral. Ahora bien, en cuanto a jurídico y derecho se refiere: a) que se ajusta a derecho, b) Justo, c) legítimo, d) hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece, e)

conjunto de principios y normas, f) expresivos de una idea de justicia y de orden, g) que regulan las relaciones humanas en toda sociedad h) cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva.

Una vez expuestas las palabras claves de las definiciones del tema es posible identificar la idea de investigación, la cual, girará en base a “lo que es correcto”.

Lógico es entender que la Ley fue creada precisamente para hacer lo correcto, y que la misma está sentada sobre bases de ética, derecho y bases moralmente aceptadas, entonces, el análisis será efectuado en contrario sensu, es decir, identificando las cosas que “no” vayan de acuerdo a “lo correcto”, a lo moral, a lo justo, debiendo ser las menos, debido a que, repitiendo, las leyes deben estar hechas bajo el estandarte de lo correcto y justo.

### **Posibles adecuaciones en la Ley del I.S.R. bajo diversas concepciones ideológicas**

Una vez que se estableció el entendimiento de los conceptos base del tema de estudio se procede a identificar las áreas de oportunidad que salgan de lo ético y jurídico, en específico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resultando los siguientes hallazgos:

#### **Deducciones de asalariados**

El capítulo primero del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta reglamenta lo referente a los sueldos y salarios, así como de a otros ingresos, que de acuerdo a la misma ley son similares - asimilados-. El mismo título IV incluye otros capítulos que regulan otro tipo de ingresos de las personas físicas, tales como, honorarios, arrendamiento, premios, actividades empresariales, entre otros. La diferencia entre los ingresos por salarios y los demás mencionados radica en la parte de las deducciones, los relacionados con la prestación de personales subordinados y sus asimilados se encuentra limitados en cuanto a deducciones se refiere, ocasionando que la base gravable, y el impuesto final en sí, resulte más gravoso. Un ejemplo plenamente identificable es el de los ingresos por prestación de servicios “independientes” -honorarios-, donde, por ejemplo, la gasolina que se gasta para atender algún asunto en el ejercicio de los servicios, es plenamente deducible, mientras que por el lado de la prestación de servicios “subordinados” no lo es, sin embargo, ambos son servicios personales, solo que unos son independientes y los otros subordinados.

El artículo 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del título IV, aplicable a las personas físicas, contiene la máxima directiva para que una erogación sea deducible, la regla más genérica y de donde todo parte, específicamente la fracción primera que a la letra versa:

Artículo 147. Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.

Del fundamento legal citado, es punto medular la frase “Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto”.

Por otro lado, recordando el significado de Impuesto Sobre la Renta, tenemos que, la Real Academia de la Lengua Española señala:

Renta.

(Del lat. reddĭta, infl. por vendĭta).

1. f. Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra.
2. f. Aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario.
3. f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona.
4. f. Deuda del Estado o títulos que la representan.
5. f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos.

De la definición se desprende las siguientes palabras claves: a) utilidad, b) beneficio, c) fruto, d) rendimiento. Visto desde otro punto de vista, renta es el incremento al patrimonio de un individuo.

Haciendo una interpretación armónica de las referencias señaladas se obtiene algo muy lógico y evidente: el Impuesto Sobre la Renta debe aplicarse solo sobre el incremento del patrimonio, la ley actual aplica el impuesto al ingreso total, sin restar los gastos que el contribuyente tuvo forzosamente que erogar para poder hacer su trabajo. Lo irracional es que a la prestación de servicios “independientes” si les permite deducirlos y a la prestación de servicios “no independientes” no se los permite. El solo hecho de ser independientes o no, no debe ser limitante de una deducción, violando a todas luces el principio de equidad y proporcionalidad señalado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por otro lado, atendiendo una vez más la premisa fundamental de las deducciones contenida en el artículo 147 fracción primera: “Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto”, es claramente observable que:

a) Estrictamente indispensables: Si lo son. Tanto las personas que prestan servicio personal independiente o no dependiente, ambos necesitan transportarse a sus trabajos para poder obtener ingresos. En ejemplo se menciona a un contador público que tiene su despacho externo y que es contratado por una empresa para realizar algunos trabajos, en este caso, el profesionista eroga una cantidad monetaria para trasladarse de su oficina o casa hacia las oficinas de la empresa para firmar contrato, recoger documentación, platicar con los directivos, etc., ese gasto será deducible para impuestos, pagando ISR solo sobre la diferencia entre el ingreso y el gasto, siendo lógico porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta tiene sus bases y razones teleológicas por lo cual fue creada, el hecho de gravar solo la “renta”, es decir, solo el incremento al patrimonio, en otras palabras, únicamente la diferencia entre lo que cobra y lo que gasta. Ahora bien, si la empresa decide contratar como empleado también a un contador público para que trabaje internamente en su nómina, en lugar de contratar a un externo, en el supuesto en mención, el mismo contador público también gastará en transporte hacia la empresa. Ambos contadores públicos efectúan el mismo trabajo, sería justo, equitativo y proporcional que también se le permita la deducción.

b) Para la obtención de los ingresos: Si lo es. En el ejemplo señalado en supralineas, ambos contadores públicos necesitan trasladarse para atender el mismo asunto y para poder obtener los ingresos, si el asalariado no se traslada para presentarse a trabajar, lo despedirán, entonces, el gasto si es necesario para la obtención de los ingresos.

c) Ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto: Si lo son. En ambos casos del mismo ejemplo, los ingresos en ambos casos son gravables y se pagará impuesto por los dos, tanto el que presta el servicio independiente como el dependiente.

Las disposiciones fiscales solo permiten deducir a los independientes y no así a los dependientes, por el mismo gasto y el mismo servicio. El espíritu de la Ley no es ese, las disposiciones fueron creadas para ser equitativas, justas y proporcionales, tratando igual a los iguales, la misma ley laboral indica que el pago debe ser igual a trabajo igual. Las leyes no pueden estar por encima del espíritu por las cuales fueron creadas, no debe distorsionarse el sentido de su origen teleológico.

Es cierto y atinado comentar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mayormente en el artículo 93, incluye múltiples ingresos exentos para los ingresos personales subordinados, como son, aguinaldo, prima vacacional, horas extras, entre otros, que, desde otro punto de vista, podría interpretarse como que, esas exenciones compensan el efecto negativo de no contar con deducciones autorizadas. Sin embargo, no es así, o por lo menos, no en todos los casos, siendo un ejemplo el de un contribuyente asalariado que percibirá \$5,000,000 de pesos anuales, de los cuales, los únicos conceptos exentos que recibirá son 15 unidades de medida (UMAs) de la prima vacacional y las 30 UMAs del aguinaldo, es decir, \$3,627 pesos anuales por ambos conceptos, solo un 0.0725% del total de ingresos es exento; en este caso, no es representativo y por ningún motivo compensa el beneficio que podría tener si se le hubiera permitido efectuar deducciones autorizadas, como se le permite a una persona que también presta un servicio personal solo que de manera independiente.

**Deducción parcial de la parte exenta de las percepciones de los trabajadores**

Actualmente la ley solo permite a las empresas deducir parcialmente las percepciones exentas que entregue a sus trabajadores, como se muestra en la extracción literal de la legislación:

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 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.

Al no permitir que los entes económicos deduzcan el 100% de los conceptos exentos que se paguen a los trabajadores, hace automáticamente que el impuesto a pagar sea más alto, sin embargo, el trabajador no pagará contribución por esa porción, independientemente de las versiones oficiales que el Estado pueda manifestar, lo que hace la norma es que las negociaciones cubran el impuesto que el trabajador está dejando de pagar. En múltiples ocasiones se ha mencionado que el Impuesto Sobre la Renta grava el incremento del patrimonio, no hay razón de ser de esta carga tributaria, puesto que, el patrimonio del ente económico no necesariamente está siendo incrementado solo por pagar a sus trabajadores. En ejemplo se puede referenciar a una empresa que tiene empleados y que les pagó su aguinaldo como la ley laboral le obliga -no es opción, es obligación-, pero que, en sus actividades normales no fue un buen año, y sus estados financieros muestran que sus ventas fueron iguales a sus egresos, es decir, que no ganó ni perdió, y que por consecuencia su patrimonio no se incrementó, aun así debe pagar impuesto sobre la renta, solo porque la compañía cumplió con lo que la ley laboral le obliga, que es pagar a sus trabajadores la prestación de aguinaldo. Más justo podría ser si la deducción fuese negada por el hecho de que la compañía no hubiera cumplido con la obligación de obtener el CFDI (Comprobante Fiscal Digital), o que hubiera pagado en efectivo cuando debió hacerlo con transferencia, entre otros ejemplos, pero, no es el caso, en el ejemplo, el contribuyente siguió uno a uno todos los pasos requeridos en las leyes fiscales, pero, no puede omitir el pago del aguinaldo porque estaría violando otra legislación, siendo entonces, que por un lado se obliga al pago de la prestación y por otro lado se le castiga por cumplir la orden. Efecto doble.

### **Eficiencia en las asesorías**

Es común escuchar que las asesorías y orientación brindadas por las autoridades hacendarias no son las mejores. Es obligación del Estado otorgar orientación e información a los contribuyentes, tal y como se señala en algunos extractos de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes vigente que a continuación se señalan:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

Artículo 5o.- Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo, y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Artículo 7o.- Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones.

Resumen y palabras clave: a) derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales, b) derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, c) Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en

materia fiscal, d) contestar en forma oportuna las consultas tributarias, e) de comprensión accesible, f) de manera clara y explicativa.

Los fundamentos legales no se detienen en esas regulaciones, sino que vienen desde la máxima jurídica, que es la constitución, que, reitera que la obligación de informar al sujeto pasivo es del Estado, para lo cual, se muestra la literalidad de la norma a continuación:

Artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado.

Toda persona tiene derecho al libre acceso a información plural y oportuna, así como a buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole por cualquier medio de expresión.

Resumen y palabras clave: a) El derecho a la información será garantizado por el Estado, b) toda persona tiene derecho al libre acceso a información oportuna c) por cualquier medio de expresión d) de cualquier índole.

Con estas referencias se pone en completa evidencia que el orientar e informar a los contribuyentes no es una opción, es una obligación, sin embargo, las asesorías no siempre son atinadas, trayendo como consecuencia que el sujeto pasivo entere sus impuestos de una manera incorrecta, ocasionando multas, recargos y demás penalidades aplicables, aun sin ser su culpa, ni existiendo mala fe, solo por seguir las instrucciones de la autoridad. Una muestra de los errores es mostrada en la siguiente consulta realizada al Servicio de Administración Tributaria a través del chat, donde se demuestra que los asesores brindaron opiniones diferentes a la misma consulta, siendo que las preguntas se efectuaron el mismo día y con solo diferencia de unos minutos entre ellas:

Consulta número uno:

Bienvenido al chat de SAT - Información Fiscal  
“La información contenida en la presente conversación no crea obligaciones ni derechos distintos de los establecidos en las disposiciones fiscales”.

[13:35:24] Asesor: Servicio de Administración Tributaria, buenas tardes, le atiende un asesor, ¿En qué puedo ayudarle?

[13:35:27] Contribuyente: Buenas tardes, Soy persona física con actividad empresarial, tengo un taller de ropa y 50 empleados, a ellos les proporciono servicio de transporte de personal, mi duda es ¿Ese transporte de personal se considera herramienta de trabajo? Muchas gracias

[13:36:40] Asesor: Disculpe, ¿Se refiere para hacerlo deducible?

[13:37:03] Contribuyente: Si

[13:38:17] Asesor: Le comento en este caso si se puede considerar una herramienta de trabajo y si lo podrá hacer deducible

[13:39:37] Asesor: ¿Tiene alguna duda de la información que le proporcioné?

[13:39:52] Contribuyente: Ya no hay otra duda, muchas gracias y buenas tardes

[13:40:29] Asesor: El SAT agradece utilizar nuestros servicios que tenga buena tarde.

Consulta número dos:

Bienvenido al chat de SAT - Información Fiscal  
“La información contenida en la presente conversación no crea obligaciones ni derechos distintos de los establecidos en las disposiciones fiscales”.

[13:32:57] Asesor: Servicio de Administración Tributaria, buenas tardes, le atiende un asesor, ¿En qué puedo ayudarle?

[13:33:44] Contribuyente: Buenas tardes, Soy persona física con actividad empresarial, tengo un taller de ropa y 50 empleados, a ellos les proporciono servicio de transporte de personal, mi duda es ¿Ese transporte de personal se considera herramienta de trabajo? Muchas gracias

[13:41:48] Asesor: le comento que no es herramienta de trabajo es transporte de personal

[13:42:24] Asesor: Disculpe, ¿es una prestación que le da a todos los trabajadores?

[13:43:00] Contribuyente: Si

[13:43:46] Asesor: Le comento que el camión se considera equipo de transporte.

[13:44:55] Contribuyente: El autobús no es mío, es del proveedor y el proveedor me factura por transportar a mis empleados

[13:47:52] Asesor: Le comento que el transporte de personal no se considera herramienta de trabajo.

[13:49:24] Asesor: Le comento que el servicio de transporte de personal es un gasto deducible.

[13:50:06] Contribuyente: ok, ya no tengo más dudas. Buena tarde y muchas gracias

[13:50:16] Asesor: Gracias por utilizar los servicios del SAT, que tenga una buena tarde.

Resumen y palabras clave: a) transporte de personal, b) herramienta de trabajo.

Los asesores brindaron opiniones contrarias en cada caso sobre si el transporte de personal es herramienta de trabajo para efectos de deducción, uno contestó que sí, otro que no.

Lo justo es que el contribuyente no sea penalizado cuando hace lo que la autoridad le indica a través de cualquier medio de comunicación oficial, el pago incorrecto de las contribuciones atribuido a una mala asesoría de las autoridades no involucra la mala fe, sino por el contrario, demuestra la buena fe del pagador al intentar cubrir sus impuestos de la manera que le otorgue mayor certeza jurídica, tratando de sentirse seguro de que el consejo de la propia autoridad es el más atinado, por ser ellos mismos quienes generan las leyes, obvio resulta pensar que son los que mejor las conoce.

La asesoría afecta el monto que debe cubrirse por concepto de impuesto sobre la renta de un contribuyente, no solo en las contribuciones misma, sino en las multas y recargos que acompañarán al incorrecto pago de impuestos.

### **Desequilibrio y desproporcionalidad en litigios entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídico-tributaria**

Es natural que el Estado -en atención a su encargo constitucional de recaudación de fondos para favorecer el bien común- goce de poder coercitivo y punitivo para con los gobernados a fin de hacer valer la ley y cumplir su objetivo. Sin embargo, como se ha manifestado en múltiples ocasiones a lo largo del documento, debe hacerlo de forma ética, moral, basada en principios fundamentales de derecho, de acuerdo a legalidad, e incluso, más allá, yendo al origen de las leyes, es decir, basado en el espíritu por el cual la norma es creada.

En algunas ocasiones las autoridades, con o sin conocimiento, exceden los límites, afectando la esfera jurídica del gobernado, es ahí donde radica el origen de la presente propuesta de reforma, y, para motivarlo, se señalan los argumentos siguientes:

En un litigio, el contribuyente debe garantizar el interés fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, para hacerlo, una de las opciones es adquirir una fianza, conllevando un costo adicional para el sujeto pasivo. Otra opción es el depósito de dinero, que también implica una carga financiera para el contribuyente. Aunado a lo anterior, el mismo ordenamiento indica que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, creando una carga monetaria extra al gobernado al no solo tener que garantizar el monto de la contribución, sino el costo incrementado con los accesorios del futuro. Uno o varios especialistas, ya sean contadores, abogados, entre otros, son también requeridos para llevar los juicios, implicando no solo los honorarios respectivos, sino los costos y gastos ligados al litigio, incrementando aún más el costo del contribuyente.

Si los tribunales o cualquier otro organismo encargado de impartir justicia dictaminan que el actuar del contribuyente fue en desapego con la norma, entonces, justo resulta que el gobernado cubra los mencionados costos adicionados con los respectivos accesorios -multas, recargos, etcétera-. Por el contrario, cuando la ilegalidad proviene de la autoridad, los costos erogados por el contribuyente no son recuperados, son perdidos aun cuando la autoridad fue quien violó la norma. En este sentido no hay equilibrio entre sujeto activo y pasivo.

Otra falta de equilibrio se muestra en los tiempos en que las autoridades resuelven los juicios, tomando incluso años para obtener sentencia. Los contribuyentes se ven afectados por la falta de celeridad y eficiencia de los tribunales a cargo del Estado, al tener que cubrir los recargos, actualizaciones y demás accesorios relacionados durante todo ese lapso de tiempo. La constitución indica que la justicia debe ser pronta y expedita, recayendo dicha obligación en el Estado.

Por otro lado, los desencuentros entre autoridad y gobernado, en la mayoría de los casos son debidos a que el Estado actúa ilegalmente, no obstante, el contribuyente no recupera los costos que afectaron su patrimonio debido al juicio. Para demostrar el hecho se agrega la siguiente cita:

A transcripción literal de publicación efectuada por la Prodecon en su página de internet [www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx) en el año 2016, a través del titular de la dependencia en Durango, Héctor Peña Herrera, refirió:

A lo largo del presente año la delegación Durango de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) ha brindado dos mil 580 atenciones, entre asesorías, trámites, quejas, solicitudes de representación legal y defensa, además de solicitudes de acuerdos conclusivos con las autoridades fiscales.

Al informar lo anterior, el titular de la dependencia en mención, Héctor Peña Herrera, refirió que la mayor parte de las atenciones son por asesorías, con un total de dos mil.

Al tercer trimestre de 2016, el 90 por ciento de las quejas se resolvieron favorablemente, desde que se inauguró la dependencia, en julio de 2013. De estas, el 95 por ciento se resolvió a favor del contribuyente, es decir, casi la totalidad.

En resumen, la tendencia es que la autoridad se encuentra ejercitando litigios de manera indiscriminada, sin contar con la razón, ocasionando perjuicios a los contribuyentes.

Basado en lo señalado a lo largo del estudio del subtema se desprende la propuesta de reforma fiscal que radica básicamente en la adhesión a las disposiciones fiscales actuales, protección a los sujetos pasivos, a través de tres acciones específicas:

- Mediante la incorporación de normas fiscales reforzando las penalidades en contra de funcionarios que ejecuten actos indiscriminados y sin fundamentos, y
- Que se permita al gobernado acreditar contra sus contribuciones pendientes o futuras los montos invertidos en el litigio, cuando le asista la razón.

Se propone que la redacción sea incorporada en el Código Fiscal de la Federación y que aplique tanto al Impuesto Sobre la Renta como a las demás contribuciones federales y locales.

### **Conclusiones**

“La frase Injusto pero legal, es el primer paso al esclavismo. Porque lo justo da vida a lo legal, lo legal no puede dar muerte a lo justo. Si lo legal da muerte a lo justo, está dando muerte a sí mismo.”

*Luis Miguel Zavala López*

Antes de abordar el resumen de reformas sugeridas es preciso recordar el artículo 39 y 41 constituciones que indican la original superioridad del pueblo sobre el Estado, y, debido a su importancia, se repiten a continuación:

Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Artículo 39. La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

Una vez analizada la información tanto doctrinal como legal, se pudieron identificar los siguientes temas que, a criterio personal del autor, deben ser enmendadas a la brevedad por las autoridades para que se cumpla el objetivo fundamental de justicia, legalidad, equidad, proporcionalidad y ética moral que debe salvaguardar la norma. Los detalles de las sugerencias son:

1.- Deducciones de asalariados. Se sugiere reformar el artículo 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que actualmente versa:

Artículo 147. Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

Para que diga:

Artículo 147. Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos I, III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

Siendo el único cambio el hecho de mencionar al capítulo I, que actualmente no lo contiene.

De manera complementaria, preferentemente dentro del capítulo I del Título IV -salarios y asimilados-, debe incluirse el lenguaje apropiado que indique que las deducciones aplicables a los contribuyentes a los que se refiere el título IV, capítulo II, sección I -de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales-, específicamente lo relacionado con actividades profesionales, también son aplicables al capítulo I. Esta adaptación estaría dando una mayor proporcionalidad y equidad a las disposiciones.

2.- Deducción parcial de la parte exenta de las percepciones de los trabajadores. Se propone eliminar esta restricción con la intención de mantenerlo como históricamente era.

Los principales artículos a afectar serían:

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 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.

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 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.

El objetivo es el de evitar que en un individuo recaiga la carga tributaria de una tercera persona. Justo y equitativo es dar a cada quien lo suyo, además de evitar el daño a las deducciones "estructurales", vitales e indispensables para el desarrollo de las actividades propias.

3.- Eficiencia en las asesorías. La sugerencia de modificación para el tema en comento, si bien afecta el importe recaudatorio en materia de impuesto sobre la renta, la modificación propuesta no es la de incorporar el texto a la ley de la materia, sino más bien, al Código Fiscal de la federación, siendo éste el encargado de establecer los parámetros sobre los cuales giran y dirimen las controversias entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria.

La sugerencia radica en incorporar al texto del Código Fiscal de la Federación -o en alguna otra normatividad-, la obligación para las autoridades de aceptar como correctos los actos ejecutados por el sujeto pasivo originados a consecuencia de una asesoría brindada por la propia autoridad y por cualquiera que haya sido el medio de comunicación. Justo es que se tome como válido lo que la misma autoridad instruyó al contribuyente a hacer, en el entendido que, su interpretación debe ser la más atinada al ser ellos mismos quienes emiten las disposiciones, haciéndolos los expertos y mejores guías para su ejecución. El pago del tributo pudo haber sido incorrecto, basado en una errónea asesoría, lo cual no es de sorprender, la humanidad nos es perfecta y el error es parte de ello, sin embargo, por ética y valores, las consecuencias no deben ser asumidas por persona distinta a quien las originó.

4.- Desequilibrio y desproporcionalidad en litigios entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídico-tributaria.

Se propone una modificación al Código Fiscal de la Federación con aplicabilidad a todo litigio tanto referente al Impuesto Sobre la Renta como a las demás contribuciones federales y locales. La reforma fiscal radica básicamente en agregar a la redacción actual del citado Código, normas que proporcionen protección a los sujetos pasivos, a través de tres acciones específicas:

- Refuercen las penalidades en contra de funcionarios que ejecuten actos indiscriminados y sin fundamentos, y
- Que se permita al gobernado acreditar contra sus contribuciones pendientes o futuras los montos invertidos en el litigio, cuando le asista la razón.

## Referencias

- Álvarez, G., Ballesteros, M. y Fimbres, A. (2011). *Planeación Fiscal versus Evasión Fiscal*. Revista El Buzón de Pacioli, (74), 1-21. Recuperado de: <http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Paginas/pacioli.aspx>
- Barreix, A., Bes, M. (2010). *Breve historia sobre el Impuesto Sobre la Renta*. Uruguay: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2010\\_09.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf)
- Cienfuegos, D. y Vázquez-Mellado, J. (Coord). (2014). *Vocabulario Judicial*. México: Instituto de la Judicatura Federal. Recuperado de: [http://www.academia.edu/33787358/Vocabulario\\_Judicial\\_-\\_Instituto\\_de\\_la\\_Judicatura\\_Federal\\_Escuela\\_Judicial](http://www.academia.edu/33787358/Vocabulario_Judicial_-_Instituto_de_la_Judicatura_Federal_Escuela_Judicial)
- Congreso de la Unión. (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_240217.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_240217.pdf)
- Congreso de la Unión. (2017). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_301116.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf)
- Congreso de la Unión. (2017). *Código Fiscal de la Federación*. México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_291217.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_291217.pdf)
- Cossio, J. (Coord). (2017). *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*. México: Tirant lo Blanch.
- De Pina, R. (1999). *Diccionario de derecho*. México: Porrúa.
- Feregrino, B. (2017) *Diccionario de términos fiscales*. México: ISEF.
- Licon, C. (2011) *Estudio sobre la evasión y elusión fiscales en México*. México: Comité del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias de la Cámara de Diputados. Recuperado de: <http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiXr5rI0->

- XZAhUKKKwKHewjDz0QFggnMAA&url=http%3A%2F%2Fwww5.diputados.gob.mx%2Findex.php%2Fesl%2Fcontent%2Fdownload%2F18386%2F92637%2Ffile%2Fevasion%2520y%2520elusion%2520fiscal-1.pdf&usg=AOvVaw2zKzdQhcTJBQ72Wve-J2z6
- Poole, D. (n.d.). *La Justicia*. Recuperado de: [https://laicismo.org/data/docs/archivo\\_1214.pdf](https://laicismo.org/data/docs/archivo_1214.pdf)
- Porrúa, M. (2016). *Derechos del Pueblo Mexicano: México a través de sus constituciones*. México: Porrúa.
- Prodecon (2011). *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*. México: Prodecon. Recuperado de: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-i>  
[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)
- Rousseau, J. (1999). El contrato social o principios de derecho político. Elaleph.com. Recuperado de: <http://www.enxarxa.com/biblioteca/ROUSSEAU%20EI%20Contrato%20Social.pdf>
- Silva, B. (Coord) y Juárez, J. (2013). *Manual del modelo de documentación de la Asociación de Psicología Americana (APA) en su sexta edición*. Puebla, México. Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla.
- Yee, C. (2007). Principio de legalidad; hacia una cultura de respeto al orden jurídico vigente. México. Recuperado de: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/65.pdf>
- Villegas, A. (2004). *La noción y concepto de Estado desde la antigüedad hasta la edad moderna a través de sus pensadores*. Chile: Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Recuperado de: <http://www.e-historia.cl/>
- Zavala, L. (2018). *Esclavismo Mexicano: Un Estado de Indefensión e Incertidumbre Jurídica*. México.