



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

“ESTUDIO SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN
ESTRUCTURALES, A LA LUZ DEL RÉGIMEN CEDULAR DE LAS PERSONAS FÍSICAS
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Erick César Pensado García

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

ÍNDICE

I. Introducción	3
II. Resumen Capitulado	6
III. Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.)	7
IV. Ejecutoria de la Jurisprudencia sujeta a Análisis	10
V. Principios y Reglas involucrados en la ejecutoria	121
VI. Análisis Doctrinario y Jurisdiccional	137
VII. Reflexiones sobre la Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.)	171
VIII. Conclusiones	196
IX. Bibliografía	198

I. INTRODUCCIÓN

La esencia del pacto social reside en la satisfacción de necesidades colectivas, las cuales se sufragan con la aportación de cada uno de sus miembros.

En un Estado de Derecho –tan sofisticado y complejo como el actual– ha sido decisión de los gobiernos de diversas latitudes gravar las utilidades, rendimiento o como quiere que se denomine a la modificación del haber patrimonial de los gobernados, a quienes se les denomina contribuyentes.

En México, el impuesto sobre la renta constituye la contribución directa por excelencia para lograr este propósito. Se encuentra regulada en la ley con el mismo nombre y distingue mecanismos diferentes para gravar a personas físicas y morales.

Aunque el antecedente más remoto de este impuesto data de 1921¹, fue hasta la *Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada en 1925*, cuando el creador de la norma concibió deducciones a favor de personas físicas, tendientes a subjetivizar el impuesto para que coincidiese con su real capacidad económica, a las que denominó '*cargas familiares*'.

La manera en que funcionaban las '*cargas familiares*' era simple. El impuesto permitía deducir un importe fijo, en función al número de personas que sostuviera el contribuyente².

A propósito de estas deducciones, hoy llamadas '*deducciones personales*', el 1º de enero de 2014, se consignó en la legislación fiscal³ una limitante global que

¹ Ley del Centenario publicada el 20 de julio de 1921.

² Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*; 1ª ed., México, Editorial Themis, 1995, p. 195.

³ A través del "*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley*

pretende confinar el derecho de las personas físicas para deducir de la base del impuesto, aquellas erogaciones indispensables que toda persona física debe incurrir (en la medida de sus necesidades), para alcanzar el desarrollo digno de su vida diaria.

Es por lo anterior que diversos contribuyentes reclamaron la inconstitucionalidad de la limitante global a las deducciones personales mediante la interposición de diversos amparos, los cuales fueron declarados infundados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Federación, según se publicó el 10 de marzo de 2017, en el Semanario Judicial de la Federación de dicho organismo.

El motivo fundamental para arribar a esta conclusión fue por considerar que la clasificación de deducciones como **estructurales y no estructurales** (atendiendo a su vinculación con la generación del ingreso), igualmente aplica para el régimen de personas físicas que, desde 1924⁴, distingue un trato diferenciado entre personas físicas y morales.

Con base en lo anterior, el presente estudio tiene como propósito analizar los alcances de la clasificación de deducciones como estructurales y no estructurales, para poder identificar si esta resulta constitucional y convencionalmente aplicable a las personas físicas y, de ser así, si las *'deducciones personales'* califican como deducciones estructurales o no estructurales.

del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

⁴ *Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas*, promulgada el 21 de febrero de 1924

II. RESUMEN CAPITULADO

A fin de abordar adecuadamente este análisis, se precisa sintetizar en este apartado los alcances de cada capítulo de este estudio, en beneficio del lector.

En el capítulo intitulado '*JURISPRUDENCIA 2ª./J. 25/2017 (10ª.)*' se reproduce la tesis de jurisprudencia objeto de este análisis, incluyendo también una descripción puntual de las premisas y afirmaciones que se desprenden de esta.

En el capítulo intitulado '*EJECUTORIA DE LA JURISPRUDENCIA SUJETA A ANÁLISIS*' se reproduce íntegramente la ejecutoria de la que deriva la tesis de jurisprudencia objeto de este estudio, así como una síntesis de las consideraciones y razonamientos sobre los cuales soporta las conclusiones expuestas en la referida tesis de jurisprudencia.

En el capítulo intitulado '*PRINCIPIOS Y REGLAS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA*' se relacionan los principios jurídico-tributarios que convergen en la tesis y ejecutoria. Igualmente en este capítulo se reproducen las reglas y disposiciones legales vinculadas con el presente estudio.

En el capítulo intitulado '*ANÁLISIS DOCTRINARIO Y JURISDICCIONAL*' se examinan a detallan los alcances, características y peculiaridades de los principios jurídico-tributarios referidos en el capítulo anterior.

En el capítulo intitulado '*REFLEXIONES SOBRE LA JURISPRUDENCIA 2ª./J. 25/2017 (10ª.)*' se responden los cuestionamientos expuestos sobre la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.).

Asimismo, en dicho apartado se formulan planteamientos acerca de la aplicación para las personas físicas de la clasificación de deducciones como estructurales y no estructurales; así como diversas reflexiones sobre si las '*deducciones*

personales' califican como deducciones estructurales o no estructurales, a la luz del concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la obtención del ingreso.

III. JURISPRUDENCIA 2ª./J. 25/2017 (10ª.)

Para comenzar con nuestro estudio sobre la aplicación o no aplicación para las personas físicas, del criterio que clasifica a las deducciones del impuesto sobre la renta como deducciones estructurales y no estructurales, en función de la estricta indispensabilidad de la erogación en la generación o producción del ingreso; resulta adecuado partir del análisis del texto de la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.); emitida por los Ministros que integran la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; la cual señala a la letra lo siguiente:

“RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO.- Tanto el Pleno como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han señalado diferencias entre las erogaciones vinculadas con la producción u obtención del objeto del impuesto y las que no tienen tal relación; las primeras se han identificado como **deducciones estructurales**, las cuales **deben reconocerse por el legislador a fin de respetar el principio de proporcionalidad** en materia tributaria, dado que aminorar los ingresos brutos con los gastos en que se incurrió para generarlos permite identificar la renta neta de los causantes, que es la que debe constituir la base de la contribución de referencia. Las segundas, se han denominado **no estructurales** y, en principio, no deben considerarse como deducciones, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta, ya que no influyeron en la obtención de los ingresos, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, **tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes**. Ahora, de la evolución de los criterios que ha pronunciado al respecto el Alto Tribunal, se advierte que se establecieron con base en un **análisis general de las erogaciones** que deben reconocerse o concederse por el legislador para efectos del gravamen en atención al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual se llevó a cabo en casos tanto de personas morales como de personas físicas. Además, cabe destacar que para ambos tipos de personas el objeto del impuesto son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por los gastos en que se incurrió para su obtención, por lo cual, el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son plenamente **aplicables tanto**

al Título II "De las personas morales", como al Título IV "De las personas físicas", ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta."⁵

(Énfasis añadido)

Del análisis pormenorizado de la tesis de jurisprudencia reproducida anteriormente se desprenden las siguientes premisas y conclusiones, alcanzadas por los Ministros que integran la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

- La Suprema Corte reconoce la existencia de 2 clases de deducciones; las primeras denominadas *Deducciones Estructurales*, contemplan a las erogaciones vinculadas con la producción u obtención del objeto del impuesto, las segundas denominadas *Deducciones No Estructurales*, se refieren a las erogaciones que no tienen relación con la producción u obtención del objeto del impuesto.
- Las ***Deducciones Estructurales***, debe ser reconocidas para la determinación de la base del impuesto, a efecto de que este cumpla con el principio de proporcionalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Las ***Deducciones No Estructurales***, en principio, no deberían si quiera considerarse deducibles, precisamente porque no influyeron en la obtención de los ingresos.
- Como las ***Deducciones No Estructurales*** no se vinculan con la obtención de los ingresos; a juicio de la integración actual de la Segunda Sala de la Corte Suprema, no afectan o influyen sobre la manifestación de riqueza gravada, ni impactan sobre la capacidad contributiva de los causantes.

⁵ Jurisprudencia 2a./J. 24/2017 (10a.), Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación del viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas

- La clasificación de las deducciones en *Estructurales* y *No Estructurales*, aplica tanto para personas físicas como para personas morales, puesto que deriva de un análisis general de las erogaciones, en las cuales incurren tanto personas físicas como morales.
- Otro motivo que soporta que la clasificación de las deducciones en *Estructurales* y *No Estructurales*, aplica tanto para personas físicas como para personas morales; deriva en que para ambos tipos de personas el objeto del impuesto es el mismo, es decir, son los ingresos.

IV. EJECUTORIA DE LA JURISPRUDENCIA SUJETA A ANÁLISIS

La tesis de jurisprudencia reproducida, se constituyó a partir de la reiteración ininterrumpida de 5 criterios en un mismo sentido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 223 de la Ley de Amparo⁶.

En dichos precedentes los entonces quejosos reclamaron fundamentalmente la irregularidad constitucional del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo"*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Particularmente reclamaron como violatorios de diversos Derechos Humanos los artículos 96, 111, 129, 151 último párrafo y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero de 2014.

Como se expuso en el apartado introductorio, el propósito de este estudio pasa por el análisis más profundo que se pueda efectuar, de la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.).

Así, se estima indispensable acudir a la fuente de la que brota este precedente jurisdiccional de tanta relevancia, la cual se remonta a la resolución del juicio de amparo en revisión 855/2014, interpuesto a nombre de *José Francisco García Cáceres y otros* quejosos; cuyo estudio estuvo a cargo de los Ministros de la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal.

⁶ **Artículo 223 LA.-** La jurisprudencia por reiteración de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos cuatro votos.

El recurso de revisión fue resuelto el 5 de octubre de 2016, en el sentido de sobreseer el juicio por una parte y negar el amparo a los quejosos por la otra.

El proyecto fue emitido al interior de la Ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas, por el Lic. Joel Isaac Rangel Agüeros, en su carácter de secretario proyectista.

El sentido de la resolución fue aprobada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus Ministros Eduardo Medina Mora, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas (ponente), Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán (presidente); quienes votaron por unanimidad a favor del proyecto, excepto por la Ministro Margarita Beatriz Luna Ramos, quien votó en contra del proyecto –exclusivamente– respecto del estudio de la constitucionalidad del artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2014.

La ejecutoria que nos ocupa fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 10 de marzo de 2017, a las 10:13 horas, para su consulta general y observancia obligatoria de conformidad con en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Atento a lo anterior, a continuación se reproduce el texto íntegro de la ejecutoria previamente descrita:

“CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Competencia. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto.(1)

SEGUNDO.- Oportunidad y legitimación. El recurso de revisión es oportuno(2) y proviene de parte legitimada para ello.(3)

TERCERO.- Antecedentes. Para un mejor conocimiento del asunto que nos ocupa, conviene relatar los antecedentes del caso:

1. Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en Baja California, con residencia en Tijuana, *****, ***** y *****, solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal contra el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014; particularmente, reclamaron los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, la parte quejosa señaló lo siguiente:

"La presente demanda se presenta en tiempo y forma, toda vez que los actos reclamados, cuya inconstitucionalidad se combate, causan perjuicio a la parte quejosa con motivo de su sola entrada en vigor, por lo que, en términos de lo dispuesto por el artículo 17, fracción I, de la Ley de Amparo, se promueve el presente escrito de garantías, dentro de los 30 días hábiles siguiente a aquel en que entró en vigor la norma reclamada."

2. Por razón de turno, correspondió conocer de la demanda de amparo a la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, la cual admitió a trámite el asunto en auto de trece de febrero de dos mil catorce, lo registró bajo el expediente *****, requirió a las autoridades señaladas como responsables para que rindieran sus informes con justificación respectivos y señaló fecha y hora para la celebración de la audiencia constitucional.

3. Posteriormente, en atención a la Circular CAR 3/CCNO/2014, emitida por el secretario ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el asunto fue remitido, por cuestión de turno, al Juez Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, quien lo radicó en auto de veintiocho de mayo de dos mil catorce y lo registró bajo el expediente auxiliar *****.

4. Seguidos los trámites de ley, el veintisiete de agosto de dos mil catorce, el Juez de Distrito Auxiliar dictó sentencia, en la que sobreseyó en el juicio de amparo.

Consideraciones de la sentencia recurrida:

Precisión de los actos reclamados.

• En este apartado, precisaron como actos reclamados los siguientes:

"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo", publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, el cual entró en vigor, el uno de enero de dos mil catorce; particularmente los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- La orden de publicación y la publicación misma del referido Decreto en el Diario Oficial de la Federación; y,
- La aplicación por parte del secretario de Hacienda y Crédito Público de las normas impugnadas.

Existencia de los actos reclamados.

- Se consideró inexistente el acto atribuido al secretario de Hacienda y Crédito Público, consistente en la aplicación del decreto reclamado, en virtud de que dicha autoridad negó la existencia del acto y la quejosa fue omisa en aportar elementos de prueba que desvirtuaran dicha negativa.

- En cambio, dado que las responsables así lo admitieron, se estimaron existentes los actos reclamados a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, presidente de la República y director general adjunto del Diario Oficial de la Federación, consistentes, respectivamente, en la expedición y publicación de la ley reclamada.

- Por último, aunque el secretario de Gobernación negó la existencia del acto, consistente en la orden de publicación de la ley impugnada en el Diario Oficial de la Federación, el Juez de Distrito consideró existente el referido acto, en tanto que dicha autoridad está facultada para ordenar la publicación de la norma.

Análisis de las causas de improcedencia.

- Respecto de la publicación de la ley impugnada en el Diario Oficial de la Federación, se consideró actualizada la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción III, de la Ley de Amparo, en relación con el diverso 108, fracción III, del mismo ordenamiento legal, en virtud de que la publicación no se combatió por vicios propios.

- En relación con la impugnación de los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -los cuales se refieren al régimen de incorporación fiscal y al régimen de ingresos por enajenación de acciones en bolsa de valores-, se estimó que se actualizaba la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso 108, fracción VIII, de la Ley de Amparo, bajo el razonamiento de que la parte quejosa no formuló conceptos de violación en contra de dichos preceptos legales.

- En lo atinente a la impugnación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -el cual se refiere al cálculo de los pagos provisionales, a cargo de las personas físicas-, se consideró actualizada la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción XIV, primera párrafo, de la Ley de Amparo, al estimar que la norma había sido consentida tácitamente por la parte quejosa.

- Al respecto, primeramente se dijo que la Ley de Amparo, prevé dos plazos para impugnar una norma general autoaplicativa (treinta días con motivo de su entrada en vigor y quince días con motivo de su primer acto de aplicación), en el entendido de que dichos plazos no coexisten simultáneamente, por lo que si en el caso concreto la parte quejosa impugnó el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de su entrada en vigor -treinta días-, pero durante el transcurso del referido plazo la norma impugnada le fue aplicada en su perjuicio, entonces el plazo para promover el juicio de amparo es de quince días, contados a partir del día siguiente al en que la norma fue aplicada, siendo inoperante el plazo de treinta días al existir un acto concreto de aplicación.

- *En ese sentido, se dijo que si bien los quejosos comparecieron a juicio, reclamando la inconstitucionalidad del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como norma autoaplicativa, lo cierto es que, de las pruebas que allegaron durante la sustanciación del juicio, se advierten tres recibos de pago de salarios expedidos por la empleadora *****, correspondientes a la primera semana de enero de la citada anualidad, en los que aparecen las firmas autógrafas de los quejosos y se desprende que dicha empresa efectuó las retenciones del impuesto de mérito.*
 - *Por tanto, se afirmó que dado que los recibos de pago de salarios, constituyen el primer acto de aplicación de la norma impugnada, la parte quejosa contaba con el plazo de quince días para promover la demanda de amparo, plazo que transcurrió del seis al veinticuatro, ambos de enero de dos mil catorce, por lo que si la demanda se presentó hasta el dos de enero de dos mil catorce, era inconcusos que resultaba extemporánea.*
 - *En otro de ideas, se declaró fundada la causa de improcedencia que invocó el presidente de la República, en el sentido de que la quejosa carecía de interés jurídico para impugnar los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta - los cuales regulan, respectivamente, el límite a las deducciones personales y el cálculo del impuesto anual- al no haberse presentado aún la declaración anual del tributo.*
 - *Sobre el particular, se razonó que los referidos preceptos legales, únicamente podrían irrogar perjuicio a la parte quejosa hasta la presentación de la declaración del ejercicio, siendo hasta dicho momento en el que se toman en cuenta las deducciones personales y se calcula el impuesto sobre la renta anual, por lo que al tratarse de preceptos legales heteroaplicativos, con su sola entrada en vigor no se genera una afectación a la esfera jurídica de la quejosa.*
 - *Finalmente, señaló que no era aplicable al caso concreto la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: "RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005.", en razón de que en ese criterio se analizó la mecánica de una deducción que operaba desde su entrada en vigor e implicaba cambios en el sistema contable de los contribuyentes, lo que no aconteció en el caso concreto.*
- 5. Inconforme con la anterior determinación, mediante escrito presentado el veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, los quejosos interpusieron recurso de revisión.*

CUARTO.- Agravios. En el escrito de expresión de agravios, la parte recurrente formuló los siguientes argumentos:

Primer agravio.

- *La sentencia recurrida es ilegal, debido a que el Juez de Distrito no valoró exhaustiva y minuciosamente los conceptos de violación y las pruebas, de los cuales se desprende la procedencia del juicio de amparo. Además, esgrimió razonamientos que son obsoletos, al no estar acordes con la redacción de la nueva Ley de Amparo y con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el tema del interés legítimo.*
- *La verdadera litis del juicio de amparo, radicó en que la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la*

Federación el once de diciembre de dos mil trece, establece que las personas físicas con un ingreso superior a \$62,502.01 (sesenta y dos mil quinientos dos pesos con un centavo) deben tributar conforme a una tasa del 32% hasta el 35%, siendo que esa tasa es superior a la establecida en el año anterior.

- Asimismo, deben analizarse las razones de sobreseimiento del juicio de amparo, en virtud de que el Juez de Distrito comete un error al señalar que los quejosos no exhibieron alguna prueba para desvirtuar la inexistencia de los actos atribuidos al Servicio de Administración Tributaria, siendo que de los recibos de pago de salarios exhibidos por los quejosos, se desprende la retención del tributo, por lo que con ello se demuestra la aplicación de las normas por parte de la autoridad hacendaria.

- En relación con la improcedencia del artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Juez de Distrito incurre en un error al señalar que no se formularon conceptos de violación en su contra, pues en el primero de ellos se expuso que dicho precepto vulnera el principio de equidad tributaria, al establecer beneficios en favor de las personas físicas que enajenan acciones en bolsas de valores, lo cual no es aplicable al resto de los contribuyentes. Además, en la demanda de amparo, existen más de treinta fojas de razonamientos jurídicos, con los que se demuestra la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados.

- En relación con el motivo de sobreseimiento, derivado de la extemporaneidad de la demanda, respecto del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe decirse que en el capítulo en la demanda de amparo, se analizó la oportunidad y se demostró que las normas impugnadas son autoaplicativas, por lo que el plazo para promover el juicio es de treinta días y no de quince.

- Asimismo, no es óbice a la anterior conclusión que los quejosos exhibieran recibos de salarios, correspondientes a la primera semana de enero de dos mil catorce, pues con ello no demuestra ningún acto de aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como lo aseveró el Juez de Distrito, sino que dichas documentales, únicamente se exhibieron para acreditar que los quejosos son sujetos del tributo.

- A mayor abundamiento, señaló que de la lectura de los preceptos impugnados, se demuestra que con su sola entrada en vigor, causan una afectación a la esfera jurídica de los quejosos, toda vez que conforme al concepto de individualización incondicionada, desde la entrada en vigor, se vincula a los contribuyentes a su cumplimiento.

- El Juez de Distrito no tomó en consideración los criterios «2a./J. 24/2008 y I.1o.A.120 A» de rubros: "DECLARACIÓN PRESENTADA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE RECIBO CON SELLO DIGITAL. LA CONSTANCIA IMPRESA O SU COPIA SIMPLE SON APTAS PARA ACREDITAR LA APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES EN QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ." y "CONTRIBUCIONES. LA COPIA SIMPLE DEL COMPROBANTE DE PAGO POR MEDIOS ELECTRÓNICOS OBTENIDA MEDIANTE IMPRESORA, FAX O CUALQUIER OTRO MEDIO ANÁLOGO ES APTA PARA ACREDITAR EL ACTO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO DOS MIL TRES."

Segundo agravio.

- *Es importante señalar que la demanda de amparo se presentó dentro de los treinta días hábiles siguientes a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de enero de dos mil trece. Asimismo, los preceptos reclamados son categóricos al disponer que la quejosa está obligada a hacer pagos provisionales, a cargo del impuesto sobre la renta y, derivado de ello, desde la entrada en vigor, a la quejosa le aplica una tarifa mayor, la cual no es progresiva.*
- *Es menester señalar que las autoridades responsables actuaron dolosamente, al hacer creer al Juez de Distrito que las normas impugnadas sólo pueden causar afectación a los quejosos hasta la presentación de la declaración del ejercicio, lo que se aparta de los criterios más recientes del Poder Judicial de la Federación en materia de la naturaleza autoaplicativa de las leyes fiscales.*
- *Al respecto, es aplicable el criterio «1a. CCLXXXI/2014 (10a.)» de la Primera Sala, de título y subtítulo: "INTERÉS LEGÍTIMO Y JURÍDICO. CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DE LAS LEYES HETEROAPLICATIVAS Y AUTOAPLICATIVAS EN UNO U OTRO CASO."*

QUINTO.-Pronunciamientos del Juez de Distrito que deben quedar intocados. Debe quedar firme la determinación contenida en el considerando quinto de la sentencia recurrida, mediante la cual el Juez de Distrito, sobreseyó en el juicio de amparo, en relación con el acto, consistente en la publicación del decreto combatido en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior se estima así, porque la parte a quien perjudica la anterior determinación fue omisa en combatirlo a través de sus agravios, por lo que debe tenerse por firme para seguir rigiendo en lo conducente al fallo.

Por último, del análisis integral de las constancias de autos, este Segunda Sala no advierte de manera oficiosa la actualización de alguna otra causa de improcedencia, diferente a las analizadas por el Juez de Distrito.

SEXTO.-Agravios contra el sobreseimiento respecto de actos del secretario de Hacienda y Crédito Público.

La parte recurrente afirma que es ilegal la determinación en la que el Juez de Distrito resolvió sobreseer en el juicio de amparo, respecto de los actos de aplicación de las normas reclamadas, atribuidos al secretario de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que no tomó en consideración que si la empresa empleadora efectuó diversas retenciones al salario de los quejosos y emitió diversos recibos al efecto, con ello queda demostrada la participación de la mencionada autoridad en la aplicación de los preceptos impugnados, por lo que lo procedente es considerarla como autoridad responsable en el presente juicio de amparo.

Además, afirma que es ilegal la apreciación del Juez de Distrito, en el sentido de que los quejosos no ofrecieron medio de prueba alguno con el que se desvirtuara la negativa de los actos reclamados por parte de la autoridad hacendaria, pasando por alto que en el sumario del juicio de amparo, obran diversos recibos de salario con los que se acredita la retención del impuesto sobre la renta.

El citado argumento es infundado.

En primer lugar cabe destacar que los recibos de pago exhibidos por los quejosos no pueden considerarse como el primer acto de aplicación de las normas impugnadas, ya que de ellos no se desprende la retención del impuesto sobre la renta, ni mucho menos el sustento legal de tal actuación, por lo que no resulta viable que a partir de dichas documentales la parte recurrente pretenda considerar que el secretario de Hacienda y Crédito Público participó en la aplicación de las normas.

Aunado a lo anterior, es criterio de esta Segunda Sala que el hecho de que en el juicio de amparo se demuestre que el empleador de la quejosa retuvo el impuesto sobre la renta a cargo de ésta (lo que en la especie no sucedió), no conduce a tener por ciertos los actos de aplicación y ejecución atribuidos a las autoridades hacendarias, ya que si bien dichas autoridades tienen facultades recaudatorias, lo cierto es que para ser consideradas como autoridades responsables en el juicio de amparo es necesario que desempeñen su actuación de manera coactiva en cumplimiento a las normas tributarias, por lo que las retenciones que efectúan las personas obligadas a ello no necesariamente conlleva la participación de las autoridades hacendarias en la aplicación de las normas impugnadas.

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 36/2008, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "RENTA. LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONDUCE A TENER POR CIERTOS LOS ACTOS DE APLICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA LEY ATRIBUIDOS A LAS AUTORIDADES HACENDARIAS, PERO SÍ ES APTA PARA PROMOVER AMPARO CONTRA DICHA LEY."(4)

En ese sentido, esta Segunda Sala considera acertada la determinación del Juez de Distrito en la que consideró que el juicio de amparo era improcedente por lo que hace al secretario de Hacienda y Crédito Público.

SÉPTIMO.-Agravios encaminados a superar el sobreseimiento en el juicio, respecto de las normas reclamadas.

En otra parte del primer agravio, la parte recurrente afirma que es ilegal la consideración del Juez de Distrito en el sentido de que los quejosos consintieron tácitamente el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, dado que no promovieron el juicio de amparo en su contra, dentro del plazo de quince días siguientes a aquel en el que se verificó su primer acto de aplicación.

Sobre el particular, la recurrente afirma que el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue impugnado como norma de naturaleza autoaplicativa, señalando que si bien en los recibos de salarios que obran en el expediente, se desprende que la empleadora efectuó diversas deducciones, lo cierto es que con ello no se acredita ningún acto de aplicación de la norma reclamada, cuenta habida que los recibos de mérito fueron exhibidos para el único fin de acreditar que los quejosos son sujetos del impuesto sobre la renta, mas no para demostrar la actualización de algún acto de aplicación del precepto combatido.

A mayor abundamiento, aducen que el plazo para promover la demanda de amparo contra el artículo 96 de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, al ser una norma de naturaleza autoaplicativa, es de treinta días, a partir de su entrada en vigor, por lo que es desacertado afirmar que la retención por parte de la empleadora es un acto de aplicación y que, por ende, el plazo para presentar la demanda de amparo era de quince días.

El anterior argumento resulta sustancialmente fundado, como se demostrará a continuación:

Los artículos 17, 18 y 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo vigente disponen lo siguiente:

"Artículo 17. El plazo para presentar la demanda de amparo es de quince días, salvo:

"I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días; ..."

"Artículo 18. Los plazos a que se refiere el artículo anterior se computarán a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame o a aquel en que haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución, salvo el caso de la fracción I del artículo anterior en el que se computará a partir del día de su entrada en vigor."

"Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

"...

"XIV. Contra normas generales o actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquellos 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 impugnable 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 aquel 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."

En la cuestión de interés, del primero de los preceptos transcritos (artículo 17 de la Ley de Amparo), se desprende que el plazo para presentar la demanda de amparo será de quince días, con excepción, entre otros supuestos, del caso en el que se reclama una norma general autoaplicativa, supuesto en el cual el referido plazo será de treinta días.

Asimismo, del segundo de los preceptos reproducidos (artículo 18 de la Ley de Amparo), se advierte que los plazos para la promoción del juicio de amparo se computarán a partir del día siguiente al en que:

a) Surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame;

b) Aquel en que haya tenido conocimiento del mismo;

c) Se ostente sabedor del acto o de su ejecución.

Lo anterior, con la aclaración de que cuando se impugne una norma con motivo de su entrada en vigor, el plazo de treinta días deberá computarse a partir del día de su entrada en vigor.

Asimismo, de la transcripción del artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo, se desprende que no se entenderá consentida tácitamente una norma general, cuando a pesar de ser impugnada con motivo de su entrada en vigor, ésta no se haya reclamado, sino sólo en el caso en que tampoco se haya promovido juicio de amparo contra su primer acto de aplicación al quejoso.

Es decir, tratándose de normas generales de naturaleza autoaplicativa la Ley de Amparo contempla dos plazos para promover el juicio constitucional, a saber:

1) Treinta días a partir de su entrada en vigor (artículos 17, fracción I, y 18 de la Ley de Amparo); y,

2) Quince días con motivo de su primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso (artículo 61, fracción XIV, en relación con los diversos 17 y 18 de la Ley de Amparo).

En el entendido de que resulta optativo para el quejoso, acogerse al plazo de treinta días a partir de la entrada en vigor de la norma autoaplicativa, o bien, esperar a que se verifique su primer acto de aplicación, sin que en este último caso se entienda consentida tácitamente.

Lo anterior, sin perjuicio de considerar -como lo hizo el Juez de Distrito- que los referidos plazos no pueden coexistir simultáneamente, toda vez que si se verifica el primer acto de aplicación de la norma impugnada, la parte quejosa deberá promover el juicio de amparo en contra de dicho acto, conforme al plazo de quince días.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 95/2005, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "LEYES AUTOAPLICATIVAS COMBATIDAS CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN. CUANDO LA DEMANDA ES EXTEMPORÁNEA RESPECTO DE ÉSTE, TAMBIÉN LO ES EN RELACIÓN CON LA LEY, AUN CUANDO NO HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE 30 DÍAS PARA SU IMPUGNACIÓN."(5)

Ahora, en relación con el tema del primer acto de aplicación de las leyes tributarias, es preciso hacer referencia a lo resuelto por esta Segunda Sala en la contradicción de tesis 179/2003-SS,(6) cuyo punto de contradicción, consistió en determinar si la retención del impuesto sobre la renta, efectuada por los empleadores o patrones, podía o no considerarse como un acto de aplicación en perjuicio de los trabajadores que causaron el impuesto.

Al respecto, esta Segunda Sala razonó que las personas que reciben un servicio personal subordinado, se encuentran obligadas, por disposición de ley, a efectuar la retención, el cálculo y el entero del impuesto causado por sus trabajadores. En el entendido de que al tener el carácter de retenedores, también se consideran responsables solidarios del pago de dichas contribuciones, según lo dispuesto en el artículo 26, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, se concluyó que la retención efectuada por parte de los patrones, en auxilio a la autoridad hacendaria, debía considerarse como el primer acto de aplicación de la norma tributaria que prevé

dicha contribución, ya que a través de dicha retención, se concretiza la hipótesis normativa en la esfera jurídica del contribuyente.

Asimismo, esta Segunda Sala señaló que en todo caso debe quedar plenamente demostrado, a partir de qué momento el trabajador tuvo conocimiento del citado acto de aplicación, ya que en muchas ocasiones el documento en el que el patrón hace constar las remuneraciones y las respectivas retenciones (recibos de pago, de nómina, de honorarios y constancias de ingresos entre otras), no contienen un detalle pormenorizado de los conceptos por los cuales se efectuó la retención del impuesto sobre la renta, ni menos aún el sustento legal de la misma, siendo que dichos elementos deben quedar demostrados plenamente y no inferirse a través de presunciones.

En ese sentido, se concluyó que si bien la retención que efectúan los patrones a sus trabajadores debe considerarse como un acto de aplicación de la norma tributaria, también es menester que el documento en el que conste dicha retención, establezca el concepto retenido y el fundamento legal de tal actuación, ya que sólo así podría afirmarse que el contribuyente tuvo pleno conocimiento de la aplicación de la norma.

Del anterior asunto, derivó la jurisprudencia 2a./J. 52/2004, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SU RETENCIÓN POR EL PATRÓN AL EFECTUAR EL PAGO DE ALGÚN CONCEPTO QUE LA LEY RELATIVA PREVE COMO INGRESO POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN PARA EFECTOS DEL AMPARO, Y ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR LA IMPROCEDENCIA POR CONSENTIMIENTO TÁCITO, SIEMPRE Y CUANDO EN EL DOCUMENTO RESPECTIVO SE EXPRESEN LOS CONCEPTOS SOBRE LOS CUALES SE EFECTÚA DICHA RETENCIÓN Y SU FUNDAMENTO LEGAL."(7)

Volviendo al caso concreto, para resolver si el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue consentido tácitamente por los quejosos, al no haberlo combatido dentro del plazo de quince días siguientes a que se verificó su primer acto de aplicación -como lo afirmó el Juez de Distrito-, es indispensable resolver, en primer lugar, si los recibos de salario, con base en los cuales se arribó a dicha conclusión, constituyen o no el primer acto de aplicación de la norma impugnada.

Al efecto, es conveniente reproducir los recibos de salario de mérito (fojas 64, 67 y 70 del juicio de amparo) signados, respectivamente, por los quejosos ***** , ***** y *****.

(se suprimen tres imagen que contiene datos personales)

De la reproducción que antecede, en la cuestión de interés, se advierte que la empresa empleadora de los quejosos ***** , efectuó la remuneración correspondiente a la primera semana de enero de dos mil catorce, así como que realizó diversos descuentos sobre el salario de los quejosos por concepto de "I.S.T.P", "I.M.S.S.", "CRÉDITO INFONAVIT" y "AJUSTE X DIF MONEDA".

No obstante, en ningún apartado de los citados recibos de salario, consta el detalle pormenorizado de la retención del impuesto sobre la renta, ni menos aún el sustento legal de tal actuación, cuestión que resultaba indispensable para considerar que, a través de

dichos recibos, los quejosos tuvieron pleno conocimiento de la supuesta aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como que dicha retención, constituye su primer acto de aplicación.

En efecto, el referido precepto legal establece que quienes hacen pagos por salarios o por recibir un servicio personal subordinado, tienen la obligación de calcular, retener y efectuar enteros mensuales por concepto de pagos provisionales, a cuenta el impuesto sobre la renta anual a cargo de los trabajadores. Es decir, el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituye el fundamento legal de las retenciones mensuales que los empleadores efectúan sobre el salario de sus trabajadores.

No obstante dicha circunstancia, los recibos de pago exhibidos por los quejosos no resultan idóneos para considerar que constituyen el primer acto de aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni que a partir de ese momento los quejosos tuvieron pleno conocimiento del acto de aplicación, ya que, se insiste, en las referidas documentales únicamente se advierte que la empresa empleadora efectuó diversas "deducciones" por concepto de "I.S.P.T." "I.M.S.S.", "CRÉDITO INFONAVIT" y "AJUSTE X DIF MONEDA", sin que se establezca expresamente y sin lugar a dudas que se realizó la retención de alguna cantidad por concepto de impuesto sobre la renta.

Lo anterior, aunado a que en atención a lo resuelto por esta Segunda Sala en la contradicción de tesis 179/2005-SS, la aplicación de los preceptos impugnados debe quedar plenamente demostrada en el juicio de amparo y no deducirse a partir de presunciones.

Por tanto, contrariamente a las consideraciones de la sentencia recurrida, los recibos de salarios exhibidos por los quejosos no demuestran en forma alguna la aplicación en su perjuicio del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que, como se razonó anteriormente, en dichos recibos no consta, fehacientemente, la retención del impuesto respectivo, ni mucho menos el fundamento de tal actuación, cuestión que resultaba indispensable para considerar que se trata del primer acto de aplicación y que, a partir de ese momento, los quejosos tuvieron pleno conocimiento de su aplicación.

Es aplicable, la jurisprudencia 2a./J. 5/2006, de rubro y texto siguientes:

"ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO INFORMADA POR PARTE DEL NOTARIO PÚBLICO AL CONTRIBUYENTE, CONSTITUYE EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REGULAN ESE TRIBUTOS PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO.-Conforme a los artículos 134, 142 y 143 del Código Financiero del Distrito Federal, los notarios públicos son auxiliares de la administración tributaria del Distrito Federal en la recaudación del impuesto sobre adquisición de inmuebles, cuando la operación de que se trate se haga constar en escritura pública, pues tienen la obligación de calcularlo y enterarlo dentro de los 15 días siguientes al en que se protocolice el acto relativo, excepto cuando se trate de operaciones respecto de las cuales ya se hubiere pagado. En esa tesitura, la liquidación del impuesto sobre adquisición de inmuebles que formula el

indicado fedatario informada al contribuyente, constituye el primer acto de aplicación de los preceptos legales que lo regulan y, por ende, genera la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no se impugne dentro de los 15 días siguientes a aquel en que el quejoso (adquirente) tuvo conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se precise la liquidación y el sustento legal de dicha actuación, cuestión que necesariamente debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba previstos por la ley."(8)

En mérito de las anteriores consideraciones, al resultar fundado el agravio en estudio, lo que procede es revocar el sobreseimiento, respecto del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Por otra parte, en distinta porción del primer agravio, los recurrentes afirman que es ilegal la consideración del Juez de Distrito, en el sentido de que se omitió formular conceptos de violación en contra de las normas reclamadas.

Al respecto, alega que en el primer concepto de violación, se hicieron valer argumentos encaminados a demostrar el trato inequitativo que establece el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al beneficiar injustificadamente a las personas físicas que enajenan acciones en bolsas de valores; además, señala que en la demanda de amparo existen más de treinta fojas con razonamientos que demuestran la inconstitucionalidad de las normas, mientras que en el fallo recurrido sólo se señaló que no se formularon conceptos de violación.

El anterior agravio es fundado.

En primer lugar, cabe recordar que en la sentencia recurrida, se sobreseyó en el juicio de amparo, respecto de los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, bajo la consideración consistente en que, en relación con tales preceptos, los quejosos no adujeron concepto de violación alguno.

Contra tal consideración, los inconformes arguyen que en su demanda de amparo hay más de treinta páginas en las que se formularon planteamientos para demostrar la inconstitucionalidad de las normas reclamadas.

Efectivamente, como lo afirma la recurrente, en una parte del primer concepto de violación,(9) se desprenden argumentos tendentes a evidenciar que el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un trato inequitativo entre contribuyentes personas físicas, al otorgar una tasa preferente a los contribuyentes que enajenan acciones en bolsas de valores.

Asimismo, los quejosos adujeron que los beneficios de los cuales gozan las personas que tributan bajo el régimen de incorporación fiscal (reducción del impuesto, entero del tributo en forma trimestral, facilidades en el manejo de su contabilidad y presentación de declaraciones), violan el principio de equidad tributaria, porque dichos beneficios se otorgaron injustificadamente sólo a determinado grupo.

Sobre el particular, en la demanda de amparo la quejosa expresó lo siguiente:

"2. La parte quejosa paga más impuestos sobre la renta que una persona física que se encuentra catalogada como contribuyente del nuevo Régimen de Incorporación Fiscal.

"Otro tema que también le causa una afectación legal, personal, real y directa a la parte quejosa, es que le da un trato diferenciado, respecto de otras personas físicas (Régimen de Incorporación), que a partir del año 2014, están obligadas a tributar bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso las personas que tributan bajo el régimen de incorporación, tienen los siguientes incentivos fiscales que no tiene la parte quejosa.

"a) Reducción del impuesto sobre la renta, causado del 100% en el año 2014, con una reducción que ir (sic) disminuyendo en un 10% en su monto de manera anualizada por un plazo no mayor a 10 años.

"b) Facilidades para el manejo de su contabilidad y presentación de declaraciones de impuestos.

"c) Facilidades para realizar pagos de impuestos de manera bimestral.

"...

"En ese contexto, debe tenerse presente su usía (sic), cuál es la razón de que a un sector de contribuyentes ya registrados legalmente ante el SAT, que en el año 2013 y en años anteriores ya estaban siendo objeto del impuesto sobre la renta y lo venían pagando; y ahora para el 2014, no pagaran ni un solo peso por concepto de dicho impuesto.

"...

"3. La parte quejosa paga más impuesto sobre la renta que una persona física que enajena acciones en la Bolsa Mexicana de Valores.

"El Congreso Federal, al redactar la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, incorporó de último momento una adición al proyecto original enviado por el Ejecutivo Federal, a fin de establecer que las personas físicas que enajenarán (sic) acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores, sólo pagarán una tasa preferente del 10% en materia de impuesto sobre la renta, sin importar el monto de la operación; lo cual sin lugar a dudas representa una inequidad evidente, ya que no existe ninguna justificación jurídica ni objetiva para limitar el monto del impuesto sobre la renta de una persona física que tiene acciones y recursos económicos para especular con ellas, a fin de obtener una utilidad (lucro).

"...

"En este caso no existe ninguna justificación jurídica, económica ni fin extra fiscal que demuestre, por qué se da una diferenciación de trato tan marcada entre dos personas físicas contribuyentes del mismo impuesto y que realizan un acto gravable; ya que 'el bien objeto de la venta' no puede ser considerado como elemento justificativo para imponer un trato tan diferenciado, en cuanto a la tasa del impuesto sobre la renta a pagar."

No obstante lo anterior, en la sentencia recurrida el Juez de Distrito, indebidamente, determinó que la parte quejosa había sido omisa en formular conceptos de violación, en contra de los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual queda evidenciada la ilegalidad de dicha determinación.

En ese sentido, esta Segunda Sala considera que debe revocarse el sobreseimiento decretado en el juicio, en relación con los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, como consecuencia de ello, avocarse al estudio de los conceptos de violación omitidos por el Juez de Distrito.

No es obstáculo a la anterior determinación, el hecho de que en sus agravios la parte quejosa no haya hecho una referencia expresa al artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, puesto que del análisis abstracto de la causa de pedir de la parte recurrente, se advierte que su pretensión fue combatir las consideraciones del Juez de Distrito en el sentido de que la parte quejosa omitió formular conceptos de violación contra los preceptos combatidos -lo que comprende los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-.

Muestra de lo anterior, lo constituyen los agravios de la parte recurrente en los que combatió de manera genérica lo siguiente:

"El Juez a quo en la página 18 de su ilegal sentencia, señala que los quejosos fueron omisos en formular lo (sic) motivos o disensos para impugnar las normas impugnadas, cuando existen más de 30 hojas de razonamientos lógico jurídicos y diversos ejemplos, en donde se muestra la inconstitucionalidad de las normas reclamada (sic), y el Juez a quo, simplemente se limita a decir que no se ofrecieron argumentos de defensa para contravenir los preceptos legales impugnadas (sic)."

Por tanto, esta Segunda Sala considera que en los agravios se hicieron valer argumentos mínimos para combatir el sobreseimiento del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a pesar de que en relación con este precepto no haya hecho una indicación expresa.

Ello, cuenta habida de que es criterio del Tribunal Pleno que los agravios que se hagan valer dentro de los recursos que prevé la Ley del Amparo no necesitan cumplir con formalidades rígidas y solemnes, ya que, por una parte, los diversos preceptos de este ordenamiento no exigen requisitos para su formulación y, por otra, el escrito a través del cual se hagan valer los agravios debe examinarse en su conjunto, por lo que es suficiente la expresión de la causa de pedir.

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia P./J. 69/2000, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "AGRAVIOS EN RECURSOS INTERPUESTOS DENTRO DEL JUICIO DE AMPARO. PARA QUE SE ESTUDIEN BASTA CON EXPRESAR EN EL ESCRITO RELATIVO, RESPECTO DE LAS CONSIDERACIONES QUE SE CONTROVIERTEN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, LA CAUSA DE PEDIR."(10)

Por otro lado, los recurrentes plantean, en parte del primer agravio, argumentos encaminados a superar el sobreseimiento de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, arguyen que es ilegal la determinación de la resolución recurrida, en virtud de que los citados dispositivos, tienen el carácter de normas autoaplicativas.

Sobre el particular, argumentan que desde la entrada en vigor de los artículos en cuestión, la quejosa está obligada a realizar pagos mensuales o provisionales a cuenta del impuesto sobre la renta anual, así como a tributar, conforme a una tarifa mayor y a sujetarse al esquema que contempla el límite a las deducciones personales.

Además, alegan que las responsables de manera dolosa, engañaron al Juez de Distrito al convencerle de que los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, generan una afectación en la esfera jurídica de los quejosos hasta

el momento de la presentación de la declaración anual, soslayando que al establecer obligaciones desde su entrada en vigor, la afectación se genera a partir de su vigencia.

El anterior agravio resulta fundado.

En diversos precedentes, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que para diferenciar entre las normas autoaplicativas y heteroaplicativas, resulta necesario que el operador jurídico acuda al concepto de individualización incondicionada.

En efecto, conforme a dicho criterio se estará en presencia de una norma de naturaleza autoaplicativa, cuando las obligaciones que impone, nacen con ella misma, independientemente de que se actualice o no condición alguna. Es decir, se trata de disposiciones que acorde con el imperativo que contienen, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho.

En cambio, se estará en presencia de una norma heteroaplicativa, cuando las obligaciones de hacer o no hacer que impone la ley, no surgen de manera automática con su sola entrada en vigor, sino que la creación, transformación o extinción de situaciones jurídicas están condicionadas a un acto concreto de aplicación.

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia P./J. 55/97, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA."(11)

Establecido lo anterior, es necesario hacer referencia al contenido de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, los cuales establecen lo siguiente:

"Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo de esta ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

"I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

"Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

"II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

"III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

"a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al título III de la presente ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

"b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta ley.

"c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta ley.

"d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma ley.

"e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta ley.

"f) A programas de escuela empresa.

"El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

"Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el reglamento de esta ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

"El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

"Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúe el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción

efectuado por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

"IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta ley, por el periodo que corresponda.

"Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

"V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

"Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de sociedades de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

"Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del capítulo IX de este título.

"En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a

acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

"VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

"VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

"Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

"VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

"Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

"Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

"Los requisitos de las deducciones establecidas en el capítulo X de este título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

"El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo."

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos capítulos, la

utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II de este título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Ver tarifa anual 1

"No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

"Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

"I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

"II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta ley.

"En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

"Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento."

De la transcripción que antecede, se desprende que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece aquellas erogaciones que se consideran deducciones personales, así como el límite a las mismas (con excepción de las previstas en las fracciones III y IV del citado ordenamiento legal), consistente en la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año, o del 10% de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto.

Por su parte, el artículo 152 del mismo ordenamiento legal, establece la manera de calcular el impuesto sobre la renta anual, la tarifa aplicable a la base gravable, así como los conceptos que son acreditables contra las cantidades definitivas que resulten del impuesto debido.

Ahora bien, en relación con el límite a las deducciones personales, establecido en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta Segunda Sala observa que con su sola entrada en

vigor los contribuyentes están obligados a modificar el sistema de erogaciones deducibles con el cual venían operando.

Lo anterior, toda vez que desde que la norma adquiere vigencia, los contribuyentes deben cumplir los requisitos y deben ajustarse a las limitaciones establecidas en el propio precepto, toda vez que la falta de acatamiento a dichos requisitos, desde el momento en el que se consideran obligatorios, acarrea que las erogaciones deducibles no puedan considerarse como tales para disminuir la base gravable del impuesto.

Dicho de otro modo, aunque es cierto que el cálculo del impuesto sobre la renta se efectúa hasta la presentación de la declaración anual, lo que tratándose de las personas físicas se verifica en el mes de abril del año siguiente al del ejercicio de que se trate, lo cierto es que desde el momento en el que los contribuyentes, celebran operaciones y negociaciones que corresponden a conceptos deducibles, están indefectiblemente obligados a acatar los requisitos y límites establecidos en ley, ya que sólo de esta manera, dichas erogaciones podrán considerarse válidamente como deducciones personales.

Por mencionar algunos ejemplos, el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece requisitos para que ciertas erogaciones se consideren deducciones personales, a saber:

- Tratándose de los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, es menester que sean erogados en favor del contribuyente, su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, así como para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año. Adicionalmente, es indispensable que dichos gastos, se efectúen a través de cheque nominativo, transferencia electrónica de fondos, mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios.

- Tratándose de los gastos funerarios, éstos no deberán exceder del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y deberán ser erogados, únicamente, en favor de su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, así como para sus ascendientes o descendientes en línea recta.

- En lo atinente a los gastos de transporte escolar, éstos sólo pueden ser efectuados en favor de los descendientes en línea recta del contribuyente y siempre que sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Adicionalmente, se impone como requisito separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y efectuarse mediante cheque nominativo, transferencia electrónica de fondos, mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios.

- En todo caso, el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto, lo cual no resulta aplicable, tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III del propio artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es decir, el precepto legal en cita, impone una serie de requisitos y límites que deben acatarse desde el momento mismo en que el contribuyente efectúa erogaciones correspondientes a conceptos deducibles, de ahí que se afirma que con su sola entrada en vigor los contribuyentes están obligados a modificar el sistema de erogaciones deducibles con el cual venían operando.

Por tal motivo, con independencia de que el límite a las deducciones personales se toma en cuenta en el cálculo del impuesto sobre la renta anual, lo que sucede con la presentación de la declaración del ejercicio, ello no impide considerar que desde la entrada en vigor del esquema de deducciones personales, los contribuyentes están obligados a cumplir los requisitos y limitantes que la ley establece al efecto.

Por ende, contrariamente a las consideraciones del Juez de Distrito, esta Segunda Sala considera que el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reviste la naturaleza de una norma autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor se genera una afectación en la esfera jurídica de aquellos contribuyentes que pretenden realizar erogaciones que corresponden a conceptos deducibles.

Asimismo, se considera que el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes reproducido, puede ser válidamente analizado con motivo de su entrada en vigor, dado que forma parte del sistema normativo de los preceptos impugnados en el presente juicio de amparo.

En efecto, el referido precepto legal establece, medularmente, los componentes y la manera de calcular la base gravable del impuesto sobre la renta, la tarifa aplicable para el cálculo del tributo, según el rango en el que se ubiquen los ingresos acumulables del contribuyente, las cantidades acreditables contra el impuesto debido -pagos provisionales-, así como las consecuencias para el caso de que el tributo resultante sea menor a las conceptos acreditables en su contra.

De esta manera, aunque el contenido normativo del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se materializa hasta el momento de calcular el impuesto anual, lo cierto es que en la composición de la base gravable -regulada en dicho precepto-, se toman en cuenta diversos elementos que son materia de impugnación en el presente juicio de amparo, por lo que su eventual declaratoria de inconstitucional no sólo impactaría en los preceptos combatidos, sino que también afectaría el sentido, alcance y aplicación del referido artículo 152.

Al respecto, es criterio del Tribunal Pleno que tratándose de los sistemas jurídicos complejos, no es indispensable que el particular se sitúe en cada una de las hipótesis normativas para poder impugnar los preceptos legales que lo integran, siendo suficiente con que el particular se ubique de manera general dentro del sistema, para estar en aptitud de combatir los preceptos que puedan eventualmente serle aplicables, atendiendo a la categoría de sujeto obligado que demostró tener.(12)

Por su parte, esta Segunda Sala también ha sostenido que en vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas o que se ubica en el supuesto jurídico de una sola, en la inteligencia de que dicha prerrogativa de impugnación de normas, requiere que en su conjunto formen una

verdadera unidad normativa, de modo que la declaratoria de inconstitucionalidad de una de ellas, afecte a las demás en cuanto a su sentido, alcance o aplicación.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 100/2008, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD."(13)

Por los motivos apuntados, esta Segunda Sala considera, procedente, levantar el sobreseimiento respecto de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como analizar los conceptos de violación omitidos indebidamente por el Juez de Distrito.

Agotado el estudio de los agravios formulados por la parte recurrente, esta Segunda Sala se avoca a estudiar los conceptos de violación, en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

OCTAVO.-Análisis de los conceptos de violación. Los conceptos de violación que hizo valer la parte quejosa son los que a continuación se sintetizan:

Primer concepto de violación.

- Los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen un trato inequitativo entre personas físicas y morales, en virtud de que las primeras deben tributar conforme a diversas tarifas que van del 30% al 35%, según sea el caso, mientras que a las personas morales se les beneficia con una tasa fija y máxima del 30%.

- En efecto, lo anterior resulta inconstitucional debido a que se trata de dos contribuyentes que obtienen ingresos gravados por la misma ley; porque históricamente han estado sujetos al mismo tope de impuestos; porque la mecánica de cálculo de la utilidad gravable parte de los mismos principios tributarios; asimismo, porque no existe ninguna justificación a la diferencia del 5% entre las tasas aplicables a personas físicas y morales; y, debido a que de los trabajos legislativos de reforma no se desprende alguna razón válida para establecer el trato diferenciado entre personas físicas y morales en cuanto a la tasa del tributo.

- Asimismo, tratándose de la tarifa aplicable al cálculo del tributo mensual (la cual se prevé en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) adolece de falta de progresividad, debido a que el incremento del impuesto no guarda una proporción mayor a la que tienen lugar en el rango inmediato anterior de la tabla. De igual forma, el incremento de la base gravable entre los rangos (límite superior y límite inferior), tampoco es progresivo, lo que genera un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubican en el tope del rango inmediato anterior. Al respecto, es aplicable el criterio de rubro: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR,

SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS."

• *En otro aspecto, el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional por inequitativo, en virtud de que las personas que enajenan acciones en bolsas de valores, tributan conforme a una tasa del 10%, mientras que el resto de los contribuyentes deben aplicar las tarifas del artículo 152 del mismo ordenamiento legal, las cuales ascienden hasta el 35% de los ingresos. Asimismo, el objeto de las operaciones -enajenación de valores- no es un elemento justificativo para establecer un trato diferenciado entre personas físicas, siendo inequitativo el conjunto de beneficios que la ley otorga a los contribuyentes del régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores.*

• *Asimismo, el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un trato inequitativo, debido a que prevé beneficios injustificados en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, consistentes en la reducción del impuesto del 100% en el año 2014, con una reducción que irá disminuyendo en un 10% en un plazo no mayor a diez años; en otorgar facilidades para el manejo de su contabilidad y presentación de declaraciones de impuestos; y, en otorgar facilidades para realizar pagos de impuestos de manera bimestral; beneficios con los que no cuenta la parte quejosa.*

• *Al respecto, es necesario determinar cuál es la razón por la que un sector de contribuyentes ya registrados legalmente ante la autoridad hacendaria, que venía tributando de manera normal, ahora no pagarán ni un solo peso por concepto de impuesto sobre la renta, circunstancia que demuestra un trato inequitativo en perjuicio del resto de los contribuyentes que no pertenecen a dicho régimen.*

Segundo concepto de violación.

• *El artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola los principios de equidad, proporcionalidad y competitividad económica, en virtud de que es injustificada la limitante a las deducciones personales.*

• *Al respecto, existen deducciones que son necesarias para reconocer la verdadera capacidad económica de los contribuyentes, por lo que las personales no pueden considerarse como una subvención o apoyo extrafiscal, si se toma en cuenta que inciden en la satisfacción de las necesidades básicas de la persona humana.*

• *Por otra parte, los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 de la Constitución General reconocen el derecho al mínimo vital, el cual implica el reconocimiento constitucional a un mínimo de subsistencia digna y autónoma que involucre las "condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias" para el desarrollo de una vida digna en función de la capacidad contributiva de cada contribuyente. Lo anterior, conforme al criterio «1a. CXVII/2007», de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO."*

• *En el ámbito internacional, el mencionado derecho está reconocido en los artículos 23 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 7 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y 7 del Protocolo de San Salvador. Conforme a dichas disposiciones, el ser humano tiene derecho a las condiciones que le permitan tener una vida*

digna, condiciones que se traducen, entre otras, en salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador.

- Ahora, el derecho al mínimo vital cobra relevancia en cuanto a la inconstitucionalidad del tope a las deducciones personales que establece el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que el legislador no tomó en consideración si dicha limitante transgrede o no el referido derecho.

- En otro aspecto, la disposición impugnada, viola el principio de interdicción de la arbitrariedad, al cual se encuentra sujeto el Congreso de la Unión, debido a que al establecer limitaciones a la deducibilidad de ciertos gastos personales, se hizo de manera arbitraria y sin tomar en cuenta lo establecido en materia de protección de derechos fundamentales.

- En efecto, la interdicción de la arbitrariedad parte del supuesto de que la actuación arbitraria del legislador, es contraria a la justicia, a la razón y a las leyes, por lo que condena la falta de sustento o fundamento jurídico objetivo de una conducta administrativa o legislativa y, por consiguiente, la infracción del orden material de los principios y valores propios del Estado de derecho. Dicho principio se corrobora en el criterio «1a./J. 139/2012 (10a.)» de rubro: "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE."

- En otro aspecto, la competitividad de una persona desde el punto de vista tributaria, en relación con la reciente garantía constitucional de la competitividad económica, radica en que el tributo que pague al Estado debe permitirle tener oportunidad de estar en condiciones económicas similares frente a otras personas nacionales o extranjeras, para acceder a los mismos niveles de bienestar social, por lo que el precepto impugnado no respeta la mencionada garantía.

- Así las cosas, se concluye que las deducciones personales establecidas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son gastos relacionados estrictamente con la propia naturaleza de la persona humana, toda vez que están vinculados con la salud, la muerte, la educación, ya sean del contribuyente o de sus dependientes económico. Por tanto, la limitación a la deducibilidad de dichos gastos genera una afectación real, personal y directa a derechos fundamentales.

- Finalmente, el legislador ordinario, sin razonar, argumentar ni mucho menos justificar, impone una limitación al derecho humano de poder hacer valer plenamente una deducción esencial para la satisfacción de una necesidad de todo contribuyente.

Por cuestión de método, los conceptos de violación se abordarán de acuerdo a los temas propuestos por la parte quejosa:

1. Equidad tributaria. Los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen una distinta tasa máxima para el cálculo del tributo a personas físicas y morales.

En una porción del primer concepto de violación, la parte quejosa argumenta que los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, establecen un trato inequitativo entre personas físicas y morales, en virtud de que las primeras deben tributar conforme a diversas tarifas que van del 30% al

35%, mientras que las personas morales tributan conforme a una tasa fija del 30%.

Al respecto, afirma que contribuyentes personas físicas y morales, obtienen ingresos gravados por la misma ley e históricamente han estado sujetos al mismo tope de impuestos; además, en ambos regímenes, el cálculo de la utilidad gravable, parte de los mismos principios tributarios, sin que de los trabajos legislativos se advierta alguna justificación para establecer distintas tasas y tarifas entre personas físicas y morales.

En ese sentido, sostiene que es inconstitucional el hecho de que las personas físicas, tributen conforme a una tarifa que incluye una tasa más alta que la que corresponde a las personas morales.

El anterior argumento es infundado.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que el principio de equidad tributaria, radica en que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Lo anterior, con apoyo en las tesis de jurisprudencia del Pleno de este Alto Tribunal, cuyos rubros, textos y datos de localización son los siguientes:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.-El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."(14)

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales."(15)

La primera de estas tesis establece la existencia de ciertos elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:

a) No toda desigualdad de trato por la ley, supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación, se configura, únicamente, si aquella desigualdad, produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y,

d) Para que la diferenciación tributaria, sea acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

En ese sentido, la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque no toda desigualdad de trato establecida en la ley, supone una violación a dicho principio, siempre y cuando ello se base en razones objetivas.

Por otra parte, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para el examen de la constitucionalidad de una ley, desde el punto de vista de la garantía de equidad tributaria, es necesario valorar determinados pasos lógicos, de manera escalonada, de forma tal que si se incumple con alguna de las condiciones de que se trate, será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Los pasos referidos, para determinar si se ha producido un trato inequitativo, son los siguientes:

- 1) Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.
- 2) En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.
- 3) De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.
- 4) De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador y, en ese sentido, se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Sustenta lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 31/2007, cuyos rubro y texto son los siguientes:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.-Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás."(16)

Delimitado lo anterior, es necesario remitirse al contenido de los artículos 9 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, los cuales disponen lo siguiente:

"Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

"El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

"I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

"El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

"Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

"Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta ley."

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del capítulo II de este título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Ver tarifa anual 2

"No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

"Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

"I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

"II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta ley.

"En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

"Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir

del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento."

En la cuestión de interés, del primero de los preceptos legales transcritos, se desprende que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal, obtenido en el ejercicio la tasa del 30%; en cambio, conforme al segundo de los preceptos, las personas físicas deberán calcular el referido tributo, aplicando al resultado de la mecánica que establece el propio artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una tarifa anual, la cual se determinará en función de los ingresos del contribuyente.

Es decir, mientras que las personas morales calculan el impuesto sobre la renta, conforme a una tasa fija del 30%, las personas físicas están sujetas a la aplicación de una tarifa que prevé diversos rangos de ingresos, que se delimitan por un límite inferior y un límite superior, una cuota fija -que opera respecto del monto que no rebasa tal límite inferior- y un porcentaje o tasa -aplicable, únicamente al excedente del límite inferior-.

Ahora, para determinar si esa diferencia de trato se ajusta o no al postulado de equidad tributaria, reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cobra especial relevancia el principio de proporcionalidad, el cual es un instrumento metodológico e interpretativo que coadyuva al operador jurídico a resolver los conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales.

Conforme a dicha metodología, se requiere llevar a cabo, en primer orden, un juicio de igualdad, mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, a partir de un término de comparación; y, en segundo lugar, verificar si el tratamiento desigual, establecido por el legislador, resulta constitucionalmente válido, para lo cual la medida legislativa debe superar los siguientes criterios:

- a) Que la distinción legislativa, persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida;*
- b) Que la distinción establecida, resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y,*
- c) Que la distinción sea proporcional, pues no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.*

Asimismo, es importante advertir que, tratándose de la proporcionalidad de las leyes fiscales, el escrutinio que debe llevar a cabo el operador jurídico no debe ser estricto, sino laxo o flexible, ya que en aquellos campos en los que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece un margen de discrecionalidad en favor del legislador, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis 1a. LIII/2012, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE

JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN."(17)

Pues bien, en el caso concreto esta Segunda Sala considera que las personas físicas y morales, atendiendo a la naturaleza de sus actividades, al volumen de sus ingresos o al momento y forma de sus operaciones, no se ubican en situaciones comparables y, por ende, se encuentra justificado que el legislador ordinario establezca distintos esquemas tributarios para cada categoría de contribuyente.

Una primera aproximación para justificar lo anterior, se desprende de las diferencias objetivas que permiten colocar a las personas físicas y morales en regímenes fiscales distintos, a saber: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con un patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica. En cambio, las personas morales, responden de manera limitada -atendiendo a la modalidad o tipo de sociedad adoptada-; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.(18)

Adicionalmente a lo anterior, en la composición legal de la base gravable de las personas físicas y morales, se tiene en cuenta que entre ellas existe distinta aptitud contributiva de la riqueza, pues mientras que las personas físicas tributan conforme a un régimen cédular, atendiendo a las distintas fuentes de sus ingresos, las personas morales, en cambio, tributan conforme a un régimen global, según el cual la obtención de sus ingresos está delimitada por la ejecución de su objeto social.

En ese sentido, es inconcuso que entre las personas físicas y morales, existen diferencias objetivas que habilitan al legislador a someterlas a esquemas, de tributación distintos entre sí, resultando que a través de la implementación de dichos esquemas, se toma en consideración las particularidades de cada categoría de contribuyentes, tales como la naturaleza de sus ingresos, la fuente y volumen de los mismos, sus obligaciones fiscales, así como el reconocimiento de los gastos que erogaron para obtener el ingreso.

Consecuentemente, se considera que los órganos encargados de la creación de las leyes, apreciaron elementos suficientes para efectuar una distinción entre las personas morales, por un lado, y las personas físicas, por el otro, con base en los cuales justificaron el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal.

Al margen de lo anterior, aunque en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas físicas, tributan conforme a una tarifa progresiva y las personas morales lo hacen conforme a una tasa fija del 30%, el Tribunal Pleno, en ocasiones anteriores, se ha pronunciado en el sentido de que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales (como sucede en el caso de la tasa fija establecida para las personas morales), ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no prohíbe la instauración de tasa alguna, ni consigna que, únicamente, mediante el establecimiento de tasas progresivas o tasas fijas

podrán satisfacer los principios de equidad y proporcionalidad tributarias.

Corrobora lo anterior, la jurisprudencia P./J. 31/97, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."(19)

Por tanto, a juicio de esta Segunda Sala los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, no establecen un trato inequitativo entre las personas físicas y morales, al tributar las primeras, conforme a una tarifa y las segundas, conforme a una tasa fija, ya que entre las personas físicas y morales existen diferencias objetivas que habilitan al legislador someterlas a esquemas de tributación distintos; de ahí que los agravios encaminados a demostrar lo contrario resultan infundados.

También resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 77/2011, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS."(20)

2. Proporcionalidad tributaria. La tarifa prevista por el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el cálculo de los pagos provisionales o mensuales, no tiene el carácter de progresiva.

En una porción adicional del primer concepto de violación, la parte recurrente afirma que la tarifa, prevista en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, no es de carácter progresiva, debido a que no guarda una proporción mayor a la que tiene lugar en el rango inmediato anterior de la tabla.

Adicionalmente, señala que el incremento de la base gravable entre los rangos (límite superior y límite inferior), tampoco es progresivo, lo que genera un trato desigual, en relación con los contribuyentes que se ubican en el tope del rango inmediato anterior.

El anterior argumento es infundado.

En primer lugar, se debe partir de la premisa de que la progresividad de la tarifa no implica, únicamente, un incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente, sino que también el aumento de la misma debe ser proporcional al del ingreso.

De tal manera, para poder analizar la efectiva progresividad de la tarifa es indispensable atender al mecanismo que la establece -en función de menor a mayor ingreso-, pero no sólo en relación con la cantidad inmersa entre un límite inferior y uno superior y considerando que la tasa del impuesto se aplica sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje al que se le suma la cuota, sino que además debe valorarse que el aumento de alícuota entre un renglón y otro sea proporcional al del ingreso que conduce al cambio de renglón.

Si el mecanismo constituye la división del ingreso por rangos establecidos entre un límite inferior y uno superior, desde un centavo a un número indeterminado de pesos, la progresión se irá midiendo en función del límite superior del renglón anterior y así

sucesivamente, hasta el renglón en el que se establece el tope de la tasa a aplicar.

Lo anterior, en virtud de que al tratarse de una progresividad, conlleva a que haya un incremento de la alícuota proporcional al del ingreso y de esa forma la medición debe efectuarse con el comparativo del renglón superior, pues será el parámetro que determinará el ascenso que va ocurriendo en el impacto tributario ante la aplicación de una tarifa progresiva.

Ahora bien, esto no implica que exclusivamente para que un impuesto sea progresivo deban establecerse rangos que vayan aumentando, sino que ésta es una forma más en la cual el legislador puede establecer un impuesto de manera progresiva.

Por tanto, al existir diversas formas por las cuales se puede implementar la progresividad en un tributo, es menester hacer el análisis de si la manera en la cual se llevó a cabo es acorde o no con ésta.

Ello, con la precisión de que al existir un sin número de grados de progresividad en el impuesto, es evidente que corresponde al legislador determinar cuál será dicho grado.

Expuesto lo anterior, para poder analizar la constitucionalidad del precepto reclamado -artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es indispensable determinar si las tarifas a las que hace referencia son o no progresivas y, como consecuencia, violatorias o no de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conviene transcribir el artículo impugnado, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

"La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

Ver tarifa mensual 1

"Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el reglamento de esta ley; en las disposiciones de dicho reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

"Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

"Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la

tarifa contenida en el artículo 152 de esta ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

"Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

"Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el título III de esta ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

"Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas."

En la cuestión que atañe al presente estudio, el precepto legal reproducido, anteriormente, establece la obligación a cargo de quienes realicen pagos por salarios y, en general, por la obtención de un servicio personal subordinado, de efectuar retenciones y enteros mensuales, que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Asimismo, establece que la retención de mérito, se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario la tarifa mensual correspondiente; teniendo la obligación de enterar las retenciones a más tardar el día diecisiete de cada uno de los meses del año calendario, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

Concretamente, en relación con la tarifa mensual correspondiente, se aprecia que se encuentran rangos determinados según el monto total del ingreso, que constituye la base imponible en orden creciente sobre la cual se aplica una tarifa, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Por tanto, se desprende que el mecanismo previsto en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transcrito para determinar el pago provisional o mensual a cargo, implica realizar la siguiente operación:

1. La cantidad correspondiente al total de ingresos obtenidos en un mes de calendario debe ubicarse entre los límites inferior y superior de la tabla, pues éstos constituyen los márgenes que determinan el por ciento a aplicar.

2. Una vez ubicada la cantidad en el renglón o rango correspondiente, se le resta la cantidad señalada como "límite inferior" y, al resultado se le denomina "excedente del límite inferior".

3. Esta cantidad llamada "excedente del límite inferior" se multiplica por el por ciento que se contiene en la cuarta columna, atendiendo al renglón en que se ubicó el ingreso.

4. A la cantidad que resulte se le suma la "cuota fija" que se contiene en la tercera columna, obteniéndose así el denominado, por la propia ley, como impuesto a cargo.

Como ya se mencionó, para examinar la proporcionalidad de un impuesto directo como lo es el impuesto sobre la renta para las personas físicas es necesario hacer un análisis de las tablas antes transcritas, con la finalidad de determinar si estamos ante la presencia de un impuesto progresivo y si es acorde al principio de proporcionalidad.

Para ello, se debe analizar en primera instancia el concepto tasa impositiva efectiva, la cual nos dará el parámetro de la carga o presión fiscal, es decir, cuál es el porcentaje real de los ingresos que son destinados a sufragar el deber de contribuir, derivado de la obtención de ingresos por las personas físicas en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Lo anterior es así, ya que atendiendo a la manera en que están estructuradas estas tarifas, no puede llevarse a cabo de forma parcial, es decir, no puede llevarse a cabo un análisis renglón por renglón, sino que es necesario estudiar las tarifas en su conjunto, para poder estar en aptitud de ver si su configuración es progresiva, proporcional o regresiva.

Por tanto, esta Segunda Sala con la finalidad de llevar a cabo un estudio de la tabla del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realizará un ejercicio numérico para con ello estar en aptitud de poder determinar si las mismas tienen ese carácter y, por ende, acordes con el principio de proporcionalidad tributaria.

Una vez que tengamos la tasa impositiva efectiva que representa para cada uno de los distintos renglones de las tarifas, podremos estar en posibilidad de establecer si las mismas son progresivas.

Así, de conformidad con lo establecido en el título IV, capítulo I, de la citada ley, el ejercicio relativo al cálculo de los pagos mensuales o provisionales por concepto del impuesto sobre la renta anual, lo podemos ejemplificar de la siguiente manera:

Ver manera de ejemplificar

De la aplicación de la tarifa bajo análisis y del cálculo de la tasa efectiva contenidas en el cuadro anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que para efecto del cálculo de los pagos provisionales o mensuales a cuenta del impuesto anual, el legislador configuró la tarifa aplicable de una manera progresiva, pues de ella, se observa claramente cómo en la medida en la que aumenta el ingreso, se incrementa la tasa impositiva, no sólo la de la tabla, sino también la efectiva, es más podemos apreciar cómo después del primer rango, ninguno de éstos llega a la tasa señalada en la tabla, por tanto, la carga o presión fiscal, salvo para el primer renglón, los subsecuentes no llegan nunca a la tasa señalada en la ley, pero sí presenta un incremento progresivo.

En ese orden de ideas, se considera que el argumento intentado por la quejosa es infundado, ya que parte de una premisa incorrecta, al pretender que se analice de forma aislada cada uno de los renglones de las tarifas establecidas en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mecánica que es incorrecta,

pues la manera adecuada es la que se ha señalado en los párrafos anteriores.

Ello es así, pues existe una progresividad en la tarifa, en la que la diferencia de un centavo entre un rango y otro se encuentra compensado con la cuota fija establecida para su aplicación, sobre el excedente del límite inferior, evitando, tal como lo sostiene la parte quejosa, que el impuesto se eleve de manera desproporcionada.

Así las cosas, del precepto transcrito se advierte la progresividad de la tarifa, ya que conforme aumenta el ingreso incrementa la alícuota a pagar, esto es, derivado de la relación con la cantidad inmersa entre un límite inferior y uno superior y considerando que la tasa del impuesto se aplica sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje al que se le suma la cuota, por lo que resulta una carga tributaria mayor en proporción al aumento de los ingresos, sin que tal incremento en el impuesto a pagar resulte en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable.

Derivado de lo anterior, es claro que las tarifas del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son acordes y respetan el criterio sustentado por el Pleno de este Máximo Tribunal, cuyo rubro es del tenor literal siguiente: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS"(22)

Similares consideraciones adoptó esta Segunda Sala, al resolver los amparos en revisión 1319/2006, 1839/2006 y 1897/2006.(23)

Asimismo, idénticas consideraciones sostuvo la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión 1582/2006 y 913/2010.

Por todo lo expuesto, la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no conculca el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. *Equidad tributaria.* Trato distinto entre contribuyentes del régimen de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado y el diverso de incorporación fiscal.

En el primer concepto de violación, los quejosos aducen que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un trato inequitativo, debido a que prevé beneficios injustificados en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, consistentes en la reducción del impuesto del 100% en el año 2014, con una reducción que irá disminuyendo en un 10% en un plazo no mayor a diez años; en otorgar facilidades para el manejo de su contabilidad y presentación de declaraciones de impuestos; y, en otorgar facilidades para realizar pagos de impuestos de manera bimestral.

Sin embargo, los quejosos no cuentan con tales beneficios en el régimen fiscal bajo el cual tributan, es decir, el de ingresos por

salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que aseveran que existe un trato distinto e injustificado respecto de los contribuyentes que se ubican en el diverso régimen de incorporación fiscal.

Aunado a ello, aducen que las personas que se ubican en el régimen de incorporación fiscal ya estaban registrados legalmente ante la autoridad hacendaria, y venían tributando de manera normal; sin embargo, ahora no pagarán ni un solo peso por concepto de impuesto sobre la renta, circunstancia que demuestra un trato inequitativo en perjuicio del resto de los contribuyentes que no pertenecen a dicho régimen.

Los anteriores argumentos son infundados.

Como se mencionó en párrafos precedentes, el principio de equidad tributaria radica en que las disposiciones deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o, incluso, extrafiscales.

Asimismo, es oportuno señalar que la Ley del Impuesto sobre la Renta regula la forma en que tributan las personas físicas conforme a su título IV, el cual tiene diversos capítulos atendiendo a las diferentes fuentes y tipos de ingresos que generan los causantes.

Tal apunte es importante, porque el ordenamiento de referencia establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso.

A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten, por lo que intentar aplicar el trato fiscal de una fuente a otra implicaría desvirtuar la característica cedular de mérito y dejar de tomar en consideración las particularidades que tiene cada fuente.

Lo anterior se corrobora con el hecho de que en los capítulos que van del I al IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen las diversas formas de cálculo del tributo, atendiendo a la actividad y/o a la fuente que los genera, lo cual justifica que el tratamiento fiscal para cada una de ellas no tenga un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado título IV, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes,

tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.

Apoyan tales consideraciones las tesis de rubros, textos y datos de publicación siguientes:

"RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.-La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar 'deducciones autorizadas para cada ingreso'. A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas."(24)

"RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.-El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cedular del título IV, denominado 'De las Personas Físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la

cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo -por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera-, para aplicar a la suma de dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador-, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado título IV y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido."(25)

"RENTA. LA MECÁNICA DEL ARTÍCULO 177, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006, SE JUSTIFICA POR SU NATURALEZA CEDULAR.-Tomando en consideración que la fuente de riqueza es elemento revelador de la capacidad contributiva, la mecánica prevista en el referido artículo 177, primer párrafo, consistente en sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II, de dicho título, encuentra razón de ser en su naturaleza cedular, derivada de la existencia de diferentes categorías de ingresos, en función de las distintas fuentes que los generan. Así, siendo dicho origen uno de los elementos para establecer la base gravable, por revelar la fuente de riqueza, es dable que se otorgue, a cada hipótesis de las contempladas en los referidos capítulos, un tratamiento tributario distinto, en el que el régimen jurídico aplicable a un supuesto específico no afecte a otro y, en esa virtud, la mecánica establecida en el apartado legal analizado resulta constitucional."(26)

Ahora, en el caso que nos ocupa los quejosos tributan en el régimen previsto en el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal

subordinado" y reclaman la existencia de un trato diverso e injustificado en relación con los causantes que se ubican en el capítulo II -del mismo título- "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", específicamente en la sección II, que regula el "Régimen de incorporación fiscal".

Al respecto, debe tomarse en consideración el contenido de los siguientes artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"Capítulo I

"De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

"Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

"I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

"II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

"III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

"IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

"Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta ley.

"Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

"V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

"VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen

por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

"VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

"El ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

"Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

"Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

"El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

"Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

"No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado. "

"Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

"La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

Ver tarifa mensual 2

"Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el reglamento de esta ley; en las disposiciones de dicho reglamento se preverá que

la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

"Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

"Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

"Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

"Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el título III de esta ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

"Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas."

"Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

"El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta ley. Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de esta ley.

"La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las

retenciones en los términos del artículo 96 de esta ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

"La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

"El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los mencionados en este capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

"Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta ley, el monto que le hubiere compensado.

"No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo, cuando se trate de contribuyentes que:

"a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.

"b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de \$400,000.00.

"c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

"Capítulo II

"De los ingresos por actividades empresariales y profesionales

"Sección I

"De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

"Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

"Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

"Para los efectos de este capítulo se consideran:

"I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

"II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal

independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I de este título.

"Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional."

"Artículo 103. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

"I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

"II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

"No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

"En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 19 y 22 de esta ley, respectivamente.

"III. Los gastos.

"IV. Las inversiones.

"V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta sección y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.

"VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

"VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

"Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 26 de esta ley.

"Los contribuyentes a que se refiere esta sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta ley."

"Artículo 109. Los contribuyentes a que se refiere esta sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 152 de esta ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los

términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

"La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos a que se refiere esta sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio a que se refiere el párrafo anterior. En este caso se estará a lo siguiente:

"I. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal determinada en los términos de esta sección, de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.

"Para los efectos de esta fracción, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

"Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

"Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

"II. El derecho de disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de la enajenación del negocio. En el caso de realizarse actividades empresariales, sólo por causa de muerte podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios, que continúen realizando las actividades empresariales de las que derivó la pérdida.

"Las pérdidas fiscales que obtengan los contribuyentes por la realización de las actividades a que se refiere esta sección, sólo podrán ser disminuidas de la utilidad fiscal derivada de las propias actividades a que se refiere la misma.

"Para los efectos de esta sección, para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de conformidad con este artículo.

"Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta ley.

"En el caso de que el contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el mismo

ejercicio, deberá determinar la renta gravable que en términos de esta sección corresponda a cada una de las actividades en lo individual; para estos efectos, se aplicará la misma proporción que se determine en los términos del artículo anterior."

"Sección II

"Régimen de Incorporación Fiscal

"Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

"Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta sección.

"También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

"No podrán pagar el impuesto en los términos de esta sección:

"I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta sección.

"II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquellos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

"III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo

tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta sección.

"IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

"V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

"Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes.

"Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

"Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta ley.

"Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

"A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al quinto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

Ver tarifa bimestral

"El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen previsto en esta sección, conforme a la siguiente:

Ver tabla 1

"Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

"Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta sección, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la sección I del capítulo II del título IV de la presente ley."

"Capítulo XI

"De la declaración anual

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II de este título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Ver tarifa anual 3

"..."

Además, cabe destacar que conforme al artículo décimo del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se establece un subsidio para el empleo en los siguientes términos:

"Subsidio para el empleo

"Artículo décimo. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

"I. Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma ley. El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente:

Ver tabla 2

"En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

"En los casos en los que los empleadores realicen pagos por salarios, que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago, dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción, entre 30.4. El resultado así obtenido se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.

"Cuando los pagos por salarios sean por periodos menores a un mes, la cantidad del subsidio para el empleo que corresponda al trabajador por todos los pagos que se hagan en el mes, no podrá exceder de la que corresponda conforme a la tabla prevista en esta fracción para el monto total percibido en el mes de que se trate.

"Cuando los empleadores realicen en una sola exhibición pagos por salarios que comprendan dos o más meses, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a dicho pago, multiplicarán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción por el número de meses a que corresponda dicho pago.

"Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

"II. Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la misma ley, que hubieran aplicado el subsidio para el empleo en los términos de la fracción anterior, estarán a lo siguiente:

"a) El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la misma ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

"b) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

"c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a

cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

"Los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada ley, acreditarán contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma ley el monto que por concepto de subsidio para el empleo se determinó conforme a la fracción anterior durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152.

"En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas.

"III. Quienes realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos:

"a) Lleven los registros de los pagos por los ingresos percibidos por los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

"b) Conserve los comprobantes fiscales en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados a los contribuyentes, el impuesto sobre la renta que, en su caso, se haya retenido y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del subsidio para el empleo.

"c) Cumplan con las obligaciones previstas en las fracciones I, II y V del artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"d) Conserve los escritos que les presenten los contribuyentes en los términos del sexto párrafo de la fracción I de este precepto, en su caso.

"e) Presenten ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información de las cantidades que paguen por el subsidio para el empleo en el ejercicio inmediato anterior, identificando por cada trabajador la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, que sirvió de base para determinar el subsidio para el empleo, así como el monto de este último conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

"f) Paguen las aportaciones de seguridad social a su cargo por los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo y las mencionadas en el artículo 93, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondan por los ingresos de que se trate.

"g) Anoten en los comprobantes fiscales que entreguen a sus trabajadores, por los ingresos por prestaciones por servicios personales subordinados, el monto del subsidio para el empleo identificándolo de manera expresa y por separado.

"h) Proporcionen a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados el comprobante fiscal del monto de subsidio para el empleo que se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente.

"i) Entreguen, en su caso, en efectivo el subsidio para el empleo, en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este precepto."

De las disposiciones transcritas se aprecia que el régimen "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado", grava los salarios y demás prestaciones que se obtienen con motivo de la existencia de una relación laboral, incluso las que son consecuencia de la terminación de ésta; dentro de sus deducciones, sólo se autoriza que se efectúe la correspondiente a la erogación realizada por el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%, además de las deducciones personales que prevé el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; deben calcular el tributo aplicando las tarifas previstas en los artículos 96 y 152 -pagos provisionales y anual, respectivamente-; tienen la posibilidad de, en su caso, reducir el impuesto a pagar a través de la aplicación de un subsidio para el empleo.

Por otra parte, en el régimen "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", se gravan aquellos que se obtienen por actos realizados con fines de lucro, es decir, los provenientes de llevar a cabo actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas o las remuneraciones derivadas de la prestación de un servicio profesional o un servicio personal independiente; dentro de las deducciones autorizadas se encuentran todas aquellas destinadas a la generación del ingreso, por ejemplo, las devoluciones, los descuentos o bonificaciones, las adquisiciones de mercancías así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, los gastos, las inversiones, los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, así como las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social; para calcular el impuesto a pagar en el ejercicio deben calcular la utilidad fiscal, la cual se obtiene de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y, a esa utilidad fiscal, a su vez se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, así como, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, el resultado será la utilidad gravable, a la cual se aplicará la tarifa prevista en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, en la sección II del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se regula el régimen de incorporación fiscal, el cual es de carácter optativo y transitorio, además de que sólo es aplicable a personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, así como que los ingresos que obtuvieron en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de dos millones de pesos.

En efecto los contribuyentes que cumplan con los requisitos para tributar en este régimen calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, para ello, determinarán la utilidad fiscal del bimestre restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas, así como las erogaciones efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos, además de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, la diferencia que hubiere resultado, en periodos anteriores, entre los ingresos y las deducciones, cuando estas últimas resulten mayores.

Aunado a ello, el impuesto que se determine se podrá disminuir durante un periodo de diez años, en el primer año el monto de reducción será de 100%, el cual se disminuirá 10% en cada uno de los años subsecuentes, hasta llegar a 10%.

Sin embargo, quienes opten por este régimen sólo podrán permanecer en él durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos y, una vez concluido tal periodo, deberán tributar conforme al de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la sección I del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior primeramente pone de manifiesto que la función que desempeñan los contribuyentes del régimen de "asalariados y asimilados" y los de "actividades empresariales y servicios personales independientes" es distinta, pues el objeto fundamental de estos últimos es el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado, no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan.

Asimismo, si bien ambos tipos de contribuyentes pueden llevar a cabo deducciones, lo cierto es que las deducciones del impuesto sobre la renta se rigen por el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables, el cual es aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos, en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos.

Sin embargo, respecto de las personas físicas con ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, no se puede llevar a cabo el análisis para determinar la indispensabilidad de gastos para generar los ingresos de la actividad, porque los contribuyentes están sujetos a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan.

Aunado a lo anterior, sólo las personas físicas asalariadas o asimiladas tienen la posibilidad de atemperar la carga tributaria con el subsidio para el empleo.

En ese orden de ideas, las diferencias destacadas entre los contribuyentes y sus fuentes de riqueza, permiten al legislador ordinario establecer diversos diseños impositivos para calcular el impuesto a pagar entre los casos en que los ingresos derivan de una relación laboral o asimilada y los diversos cuando surgen con motivo de la realización de actividades empresariales o prestación de servicios independientes.

En efecto, a pesar de que en ambos supuestos se trate de personas físicas que obtienen ingresos, poseen matices propios que hacen indispensable graduar el impuesto de diversa forma; por lo que si el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, se traduce en tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, resulta inconcuso que las disposiciones reclamadas en la demanda de garantías no vulneran este principio de justicia tributaria, porque no se podría prever idéntico diseño tributario para fuentes de ingreso diversas, dado el carácter cedula del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas.

Conforme a las consideraciones que preceden y a la metodología de análisis del principio de equidad tributaria -referida en párrafos precedentes- no puede estimarse que se ubiquen en situación similar o comparable quienes tributan en el régimen "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado" y quienes lo hacen en el diverso "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", incluidos aquellos que cumplen con los requisitos para optar por hacerlo en el "Régimen de incorporación fiscal".

En efecto, las personas que tributan el impuesto sobre la renta bajo el régimen de incorporación fiscal, según se señaló en párrafos que anteceden, también se dedican a actividades empresariales, pues enajenan bienes o prestan servicios -por los que no se requiera para su realización título profesional-, de ahí que tampoco se ubican en una situación similar o comparable ante la diferencia entre las actividades y/o las fuentes de ingresos.

Ahora, además de las diferencias entre las fuentes de ingreso de los regímenes de asalariados y asimilados con el de actividades empresariales y prestación de servicios independientes, las cuales son aplicables también al régimen de incorporación fiscal -por regular precisamente actividades empresariales y prestación de servicios-, existen otras razones -de política fiscal, económica y social- que justifican la implementación del último de los regímenes de mérito.

Para corroborar lo anterior, debe atenderse -en su parte conducente- a la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados de ocho de septiembre de dos mil trece:

"Régimen de Incorporación Fiscal

"Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

"La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.

"Considerando lo anterior, una de las principales medidas que contiene la presente iniciativa de reforma hacendaria es la

sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por un solo régimen, el régimen de incorporación.

"A través del régimen de incorporación se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el régimen de incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.

"El Régimen de Incorporación que se propone establecer en la nueva Ley del ISR sustituiría el aplicable por las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4 millones de pesos anuales, esto es, el Régimen Intermedio, y el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS).

"El REPECO se diseñó como un esquema simplificado para las personas físicas con ingresos anuales de hasta 2 millones de pesos. Los contribuyentes que participan en él están exentos de conservar comprobantes de sus proveedores y de emitir facturas de sus ventas. Por lo anterior, permite que se rompa la cadena de comprobación fiscal. Dicha situación genera espacios para la evasión y la elusión fiscales, los cuales han sido aprovechados por algunos contribuyentes que indebidamente tributan como REPECOS, cuando en realidad la escala de sus operaciones es considerable, o por contribuyentes del régimen general que interactúan con REPECOS para aprovechar las menores obligaciones de comprobación fiscal y así reducir su pago de impuestos.

"Una comparación de los esquemas aplicados a pequeños contribuyentes en distintos países refleja que el límite de 2 millones de pesos es muy amplio, lo que fomenta el enanismo fiscal al ser aprovechado por unidades económicas con mayor capacidad contributiva.

"Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el Régimen Intermedio y el REPECO por un Régimen de Incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características:

"Aplicable sólo a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o que presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales de hasta un millón de pesos.

"En lo que se refiere a la prestación de servicios que no requieren título profesional para su realización, es importante mencionar que la misma, generalmente, está relacionada con una actividad empresarial, es decir, en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que es complementario a la actividad que se presta, tal es el caso, por ejemplo, del servicio de instalación, mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos, así como de otros servicios sanitarios (fontanería), en los cuales además se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etcétera). Por tal razón, el esquema que se propone está

dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios, cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.

"Otra característica de este régimen es que sería cédular y de aplicación temporal durante un periodo de hasta 6 años, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo. Al séptimo año, estos contribuyentes se incorporarán al régimen general de personas físicas con actividad empresarial.

"Los contribuyentes de este régimen efectuarían pagos definitivos trimestrales, y el ISR a pagar se determinaría sobre una base de efectivo, restando al total de ingresos las deducciones autorizadas y la PTU pagada, y aplicando la tarifa del ISR de personas físicas. En caso de que las erogaciones excedieran de los ingresos del trimestre se propone permitir deducir la diferencia contra los ingresos del siguiente trimestre hasta agotarlo, dotando de justicia y equidad al esquema, además de que simplificaría la mecánica de cálculo evitando la complejidad de efectuar actualizaciones por inflación.

"Para promover la adhesión al régimen se otorgarán los siguientes beneficios:

"1. Descuentos en el ISR del 100% del pago, durante el primer año. Este descuento irá disminuyendo paulatinamente a los largo de los siguientes seis años, para pagar la totalidad del ISR a partir del séptimo año de su incorporación. De esta manera, se fomenta la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.

"La iniciativa contempla ciertas condiciones y requisitos que permitirán evitar abusos de aquellos contribuyentes que ya estando en la formalidad, con el ánimo de obtener los beneficios de la reducción en el pago, deseen trasladar sus unidades de negocio a este régimen, entre ellos, condiciona los descuentos a la entrega regular al SAT de la información del total de sus ingresos y erogaciones, incluyendo los relacionados a interacciones con contribuyentes que pertenecen al régimen general. El cumplimiento de estas obligaciones se realizará a través de las herramientas electrónicas que, para ese fin, diseñará el SAT. Dichas herramientas además auxiliarán a los pequeños negocios en su contabilidad.

"Este régimen también ofrece tratamiento especial a los trabajadores y empleados que los contribuyentes contraten, siempre y cuando, presten sus servicios a estos como único patrón o empleador y se trate de un servicio personal subordinado.

"Por otra parte, con el régimen propuesto se pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes hoy ya realizan una actividad empresarial, enajenen mercancías o presten servicios y no cumplen sus obligaciones fiscales. El régimen por su naturaleza es transitorio y al mismo tiempo otorga certeza, es decir, ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante 6 años, pero condiciona sus beneficios graduales al cumplimiento permanente; de tal manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad

fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.

"El régimen que se propone es exclusivo para las personas físicas que realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios; sin embargo, reconoce que en el ejercicio de estos actos hay actividades complementarias o intrínsecas a su realización que los hacen más competitivos o agregan valor a su actividad preponderante, o bien, los animan a adoptar nuevas y sanas prácticas, como lo es la inclusión financiera al usar terminales punto de venta de instituciones financieras o realizar operaciones a través de ellas, al mismo tiempo, que utilizan estos medios para evitar el manejo de efectivo que pone en riesgo su patrimonio.

"Por otro lado, en estas unidades económicas, es común que exista en menor proporción la venta de mercancías o bienes, cuya naturaleza agrega valor a la actividad preponderante del contribuyente, haciendo atractivo a sus clientes acudir a dichas unidades; por ejemplo, aquellas que se ofrecen mediante esquemas de comisiones mercantiles. Sin que este régimen sea para ello, considera que en una proporción razonable de los ingresos que perciban estos contribuyentes puedan acumularse los ingresos que perciban por concepto de comisiones mercantiles, siempre que éstas no excedan del 30 por ciento de sus ingresos totales.

"2. Los pagos se realizarán de manera simplificada bimestralmente, lo que permitirá que los contribuyentes tengan liquidez, al mismo tiempo que se reduce la carga administrativa, tanto por lo simplificado del esquema, como porque se reduce el número de veces en que el contribuyente tiene que destinar tiempo para cumplir con sus obligaciones fiscales.

"3. Los contribuyentes, a través de la herramienta informática que el SAT ponga a su disposición en su página de Internet, podrán calcular y enterar el pago tanto del ISR, como del IVA. La herramienta permitirá que la declaración se encuentre pre llenada con la información de ingresos y gastos realizados por el contribuyente, dando la opción en todo momento para realizar correcciones o agregar la información que no hubiere sido considerada.

"Por último, y con el fin de evitar que se abuse de los beneficios que se proponen en este esquema en perjuicio del fisco federal, al poderse realizar la transmisión de la propiedad de la negociación por diversas personas físicas, antes de que se cumpla el plazo de permanencia en dicho régimen, con el único fin de extender los descuentos en el pago de impuestos previstos en el mismo, se considera necesario establecer una limitante en el sentido de que cuando se enajene el negocio, el adquirente no pueda beneficiarse con el régimen propuesto."

Asimismo, en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la propia Cámara de diecisiete de octubre de dos mil trece, se señaló lo siguiente:

"Cuadragésima Cuarta. Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal relativa a establecer el Régimen de Incorporación, el cual sustituirá el aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4

millones de pesos anuales, esto es, el Régimen Intermedio, y el REPECOS.

"Mediante este nuevo régimen se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y las que prestan servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias, lo que trae aparejado el acceso a servicios de seguridad social, con lo que se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.

"Esta dictaminadora considera que dicho régimen prepara a las personas físicas para ingresar al general que regula el título IV de la ley, cuya emisión se plantea por lo que se propone que el Régimen de Incorporación sea aplicable sólo a personas físicas con actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales de hasta un millón de pesos. Se trataría de un régimen cedular y de aplicación temporal durante un periodo de hasta 6 años, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo, por tanto, al séptimo año, estos contribuyentes se incorporarán al régimen general de personas físicas con actividad empresarial."

De la exposición de motivos y dictamen de referencia se destaca lo siguiente:

- Entre las finalidades del nuevo régimen se encuentra la sustitución de diversos pequeños contribuyentes e intermedio por uno solo.
- Entre las razones para ello se encontraba que el régimen de pequeños contribuyentes exentaba a quienes se ubicaban en él de conservar comprobantes de sus proveedores y de emitir facturas de sus ventas, lo que generaba que se rompiera la cadena de comprobación fiscal y abría espacios para la evasión y la elusión fiscales.
- Otra de las finalidades era la creación de un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.
- Se trata de un régimen transitorio que ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por él, de manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.

De lo anterior se aprecia que la implementación del régimen de incorporación tuvo entre sus objetivos el ofrecer un esquema de tributación sencillo con determinados beneficios que hicieran atractiva la incorporación a la formalidad para las personas físicas que desarrollaban actividades empresariales sin enterar impuestos.

Sin embargo, también se advierte que otra de sus finalidades fue la sustitución de los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes que se preveían en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, debido a que algunas de sus características permitían que se evadieran o eludieran obligaciones fiscales.

Por tanto, el régimen de incorporación tiene la característica de permitir la transición no sólo de la informalidad a la formalidad, sino también de aquellos contribuyentes que se ubicaban en los

regímenes de pequeños contribuyentes y el intermedio hacia el general de ingresos por actividades empresariales y profesionales. Para ello, se implantó un diseño de tributación que les permitiera - si así lo decidían y cumplían con los requisitos necesarios- contar con facilidades y con un plazo razonable que generara que el desarrollo de su actividad económica alcanzara madurez y que arribaran a una estabilidad fiscal que hiciera más sencillo el tránsito hacia el régimen general de ingresos por actividades empresariales y profesionales de las personas físicas.

En ese orden de ideas, las diferencias entre las fuentes de riqueza y los contribuyentes de los regímenes de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado y del diverso de incorporación fiscal, así como la finalidad de permitir la transición hacia el régimen general de actividades empresariales -tanto a las personas físicas que se encontraban en la informalidad como a aquellos causantes que se ubicaban en los regímenes de pequeños contribuyentes y el intermedio- permite concluir que las normas reclamadas no violan el principio de equidad tributaria, pues no se podría prever idéntico diseño tributario para fuentes de ingreso diversas, dado el carácter cedular del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas.

4. Equidad tributaria. Se otorga un trato distinto a las personas físicas asalariadas o asimiladas respecto de aquellas que enajenan acciones mediante casas de bolsa.

En una porción del primer concepto de violación, la parte quejosa afirma que el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un trato inequitativo entre personas físicas, en virtud de que los contribuyentes que enajenan acciones en bolsas de valores se ven beneficiados con una tasa del 10% sobre las ganancias obtenidas en el ejercicio; en cambio, el resto de los contribuyentes que no se dedican a dicha actividad -como es el caso de los quejosos- deben aplicar a sus ingresos las tarifas del diverso numeral 152 del mismo ordenamiento legal, las cuales ascienden hasta el 35%.

Sobre el particular, argumenta que el trato inequitativo se verifica en tanto que el objeto de las operaciones comerciales - enajenación de acciones en bolsas de valores- no puede ser un elemento para justificar la diferencia de trato entre contribuyentes que se ubican en una situación idéntica, por lo que si ambos son personas físicas deben obtener el mismo tratamiento tributario.

El anterior concepto de violación es infundado.

Para justificar tal aserto, es necesario hacer referencia expresa al artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, que establece lo siguiente:

"Capítulo IV

"De los ingresos por enajenación de bienes

"...

"Sección II

"De la enajenación de acciones en bolsa de valores

"Artículo 129. Las personas físicas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, cuyo pago se considerará como definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio derivadas de:

"I. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados.

"II. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados a que se refiere la fracción anterior.

"III. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

"IV. Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

"La ganancia o pérdida obtenida en el ejercicio se determinará, sumando o disminuyendo, según corresponda, las ganancias o pérdidas que deriven por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices accionarios realizadas por el contribuyente o que obtengan en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores con los que opere o entidades financieras extranjeras con los que tenga un contrato de intermediación.

"Las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y títulos a que se refieren las fracciones I a III anteriores se determinarán por cada sociedad emisora o títulos que representen dichos índices de la siguiente forma:

"a) Se disminuirá al precio de venta de las acciones o títulos, disminuido con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su enajenación, el costo promedio de adquisición, adicionado con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su adquisición, el cual se calculará dividiendo el monto efectivamente pagado, por la compra de acciones o títulos, entre el número de acciones o títulos efectivamente comprados.

"Este costo promedio de adquisición se actualizará desde la fecha de adquisición hasta el mes inmediato anterior a la fecha en que se efectúe la venta de las acciones en las bolsas de valores o mercados de derivados reconocidos.

"Cuando el costo de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

"b) En el caso de operaciones de préstamos de acciones o títulos realizadas conforme a las disposiciones jurídicas que regulan el mercado de valores en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, la ganancia del prestatario

derivada de la enajenación en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos a un tercero de las acciones o títulos obtenidos en préstamo se determinará disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el costo comprobado de adquisición de las acciones de la misma emisora o los títulos que adquiera en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos durante la vigencia del contrato respectivo para liquidar la operación con el prestamista. Para estos efectos, se podrá incluir en el costo comprobado de adquisición, el costo de las acciones que, en su caso, adquiera el prestatario, en virtud de capitalizaciones de utilidades u otras partidas del capital contable que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato. La cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones objeto del préstamo también podrá ser parte de dicho costo comprobado de adquisición cuando los dividendos sean cobrados por un tercero diferente del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación, su adquisición y de liquidación del préstamo.

"Cuando el prestatario no adquiera total o parcialmente las acciones o títulos que está obligado a entregar al prestamista dentro del plazo establecido en el contrato, la ganancia por la enajenación se determinará, por lo que respecta a las acciones o títulos no adquiridos, disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el precio de la cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados de las acciones o títulos al último día en que, conforme al contrato celebrado, debió restituirlos al prestamista. También podrá disminuir de dicho precio de venta la cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones no adquiridas objeto del préstamo durante el periodo que hayan estado prestadas, cuando los dividendos sean cobrados por un tercero distinto del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación y de liquidación del préstamo.

"El precio de venta de las acciones o títulos se actualizará desde la fecha en la que se efectuó la enajenación de dichas acciones o títulos recibidos en préstamo y hasta la fecha en la que el prestatario los adquiera o haya debido adquirirlos, según corresponda, para liquidar la operación de préstamo.

"Cuando el costo comprobado de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

"En el caso de que el prestatario no restituya al prestamista, en los plazos establecidos, las acciones o títulos que éste le hubiere entregado en préstamo, se considerará que dichas acciones o títulos han sido enajenados por el prestamista al prestatario en la fecha en que debieron ser restituidos. Para estos efectos, la ganancia del prestamista se determinará conforme al inciso a) de este párrafo, considerándose como precio de venta de las

acciones o títulos objeto del contrato su precio de cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados reconocido, al último día en que debieron ser adquiridos por el prestatario. Asimismo, se considerará que no tienen costo promedio de adquisición las acciones que obtenga el prestamista del prestatario en exceso de las que prestó al inicio del contrato, debido a la emisión de acciones por capitalización de utilidades u otras partidas integrantes del capital contable, que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato.

"En el caso de las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, el resultado se determinará de conformidad con el artículo 20 de esta ley.

"Las entidades financieras autorizadas conforme a la Ley del Mercado de Valores para actuar como intermediarios del mercado de valores que intervengan en las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán hacer el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio. La información referente a dicho cálculo, deberá entregarse al contribuyente para efectos del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo. En caso de que se genere una pérdida fiscal en el ejercicio, los intermediarios del mercado de valores deberán emitir a las personas físicas enajenantes una constancia de dicha pérdida. Para efectos de la entrega de la información a que se refiere este párrafo, los intermediarios del mercado de valores deberán expedir las constancias correspondientes por contrato de intermediación, siempre que contengan de forma pormenorizada toda la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones que establece este artículo.

"Cuando el contrato de intermediación bursátil celebrado entre el contribuyente y el intermediario del mercado de valores concluya antes de que finalice el ejercicio fiscal de que se trate, el intermediario deberá calcular la ganancia o pérdida generadas durante el periodo en que el contrato estuvo vigente en el ejercicio y entregar la información referida en el párrafo anterior. Cuando los contribuyentes cambien de intermediario del mercado de valores, estarán obligados a remitir al nuevo intermediario, toda la información relativa al contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo que haya efectuado durante el ejercicio de que se trate. Los intermediarios del mercado de valores que realicen el traspaso de la cuenta de un contribuyente deberán entregar al intermediario del mercado de valores receptor la información del costo promedio de las acciones o títulos adquiridos por el contribuyente actualizado a la fecha en que se realice dicho traspaso. El intermediario del mercado de valores que reciba el traspaso de la cuenta considerará dicha información para el cálculo del costo promedio de adquisición de las acciones o títulos cuando se efectúe su enajenación.

"Los contribuyentes que realicen las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a través de contratos de intermediación que tengan con entidades financieras

extranjeras que no estén autorizados conforme a la Ley del Mercado de Valores, deberán calcular la ganancia o pérdida fiscales del ejercicio y, en su caso, el impuesto que corresponda, así como tener a disposición de la autoridad fiscal los estados de cuenta en los que se observe la información necesaria para el cálculo de las ganancias o pérdidas derivadas de las enajenaciones realizadas en cada uno de los meses del ejercicio de que se trate.

"En caso de que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior sustituyan a una entidad financiera extranjera por un intermediario del mercado de valores, deberán remitir al nuevo intermediario contratado toda la información relativa a su contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo efectuadas por dichos contribuyentes, a fin de que dicho intermediario efectúe el cálculo de la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio.

"Cuando los contribuyentes generen pérdida en el ejercicio por las enajenaciones u operaciones a que se refiere esta sección, podrán disminuir dicha pérdida únicamente contra el monto de la ganancia que en su caso obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El monto a disminuir por las pérdidas a que se refiere este párrafo no podrá exceder el monto de dichas ganancias.

"Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se disminuyan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se disminuirá.

"Cuando el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal durante un ejercicio pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

"Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas conforme a esta sección y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, la cual deberá entregarse de manera conjunta a la declaración anual a que se refiere el artículo 150 de esta ley.

"El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general podrá establecer mecanismos que faciliten el cálculo, pago y entero del impuesto a que se refiere este artículo.

"Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, cuando dicha enajenación se registre en bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, no pagarán el impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo.

"Lo dispuesto en este artículo no será aplicable, por lo que se deberá pagar y enterar el impuesto conforme a las demás disposiciones aplicables a la enajenación de acciones previstas por este título:

"1. A la enajenación de acciones o títulos que no se consideren colocados entre el gran público inversionista o a la celebración de operaciones a que se refieren las fracciones I, II, III y IV del

presente artículo, cuya adquisición no se haya realizado en mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, con excepción de cuando se enajenen en bolsa de valores autorizadas, acciones o títulos que se consideren colocados, entre el gran público inversionista, siempre y cuando los títulos que sean enajenados, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, no representen en ningún caso más del 1% de las acciones en circulación de la sociedad emisora de las acciones, y que en ningún caso el enajenante de las acciones o títulos encuadre en los supuestos contenidos en el numeral 2 siguiente.

"En estos casos el enajenante de las acciones o títulos estará obligado a proporcionar al intermediario del mercado de valores que intervenga en la enajenación, la información necesaria para determinar la ganancia o la pérdida en la operación.

"2. Cuando la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Mercado de Valores, en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo aquellas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Tampoco será aplicable para la persona o grupo de personas que, teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, incluyendo aquellas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control y grupo de personas, las definidas como tales en el artículo 2 de la Ley del Mercado de Valores.

"3. Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas, las efectuadas en ellas como operaciones de registro o cruces protegidos o con cualquiera otra denominación que impidan que las personas que realicen las enajenaciones acepten ofertas más competitivas de las que reciban antes y durante el periodo en que se ofrezcan para su enajenación, aun y cuando la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese dado el trato de operaciones concertadas en bolsa de conformidad con el artículo 179 de la Ley del Mercado de Valores.

"4. En los casos de fusión o de escisión de sociedades, por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de las acciones de las sociedades fusionadas o escidente si las acciones de estas últimas sociedades se encuentran en cualesquiera de los supuestos señalados en los dos numerales anteriores."

En lo que interesa al estudio de esta sentencia, del precepto legal reproducido se desprende lo siguiente:

- Las personas físicas que obtengan ingresos derivados de la enajenación de acciones en bolsas de valores, deberán aplicar la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio, cuyo pago se considerará definitivo.
- Por enajenación de acciones en bolsas de valores se deberán entender las siguientes operaciones:

a) La enajenación de acciones emitidas por sociedad mexicanas o de títulos que representen exclusivamente dichas acciones, cuando su enajenación se realice en bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados.

b) La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en bolsas de valores o mercados de derivados referidos en el inciso anterior.

c) La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación; y,

d) Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas, así como por aquellas referidas a índices accionarios que representan a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

- Los intermediarios bursátiles autorizados conforme a la Ley del Mercado de Valores, que intervengan en la celebración de las operaciones descritas anteriormente, deberán efectuar el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio; no obstante, si las operaciones antes citadas se efectúan por conducto de una entidad financiera extranjera, que no esté autorizada en términos de la Ley del Mercado de Valores, será el propio contribuyente quien deberá realizar dicho cálculo.

- Los intermediarios bursátiles que lleven a cabo el cálculo antes referido, deberán entregar al contribuyente una constancia que contenga la información pormenorizada sobre las ganancias o las pérdidas del ejercicio.

- Las ganancias o pérdidas del ejercicio se determinarán sumando o disminuyendo, en su caso, las ganancias o pérdidas que deriven por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices accionarios realizadas por el contribuyente o que obtenga en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios bursátiles.

- En caso de que en el ejercicio se genere una pérdida fiscal, dicha pérdida únicamente podrá aplicarse a las ganancias que en su caso obtenga el contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por la enajenación de acciones en bolsa de valores.

- Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas por las operaciones descritas anteriormente y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, lo cual llevarán a cabo de manera conjunta con la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 150 de la ley de la materia.

- Por último, están exentas del pago del impuesto aquellas personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión

especializadas en fondos para el retiro, cuando dicha enajenación se registre en bolsas de valores concesionadas.

Sentado lo anterior, resulta de suma relevancia hacer referencia a los trabajos legislativos del precepto legal reproducido. Específicamente, a la exposición de motivos suscrita por el presidente de la República, en la cual se manifestó lo siguiente:

"Gravar las ganancias de capital de personas físicas.

"Como toda actividad económica, el sector bursátil genera significativos ingresos al año para los sujetos que participan en el intercambio de valores a través de bolsas concesionadas por las legislaciones respectivas a nivel internacional.

"Sin embargo, el régimen fiscal vigente exenta del ISR a los ingresos de las personas físicas provenientes de la ganancia por la enajenación de acciones cuando se realicen a través de bolsa de valores. Este tratamiento contrasta con lo que se observa en el contexto internacional, ya que países como Japón, Brasil, Chile, Estados Unidos de América, España, Australia, Alemania, Noruega, Reino Unido y Dinamarca, gravan las ganancias de capital con tasas que van desde el 10% hasta el 42%.

"La aplicación de un impuesto en estos países, lejos de ser un elemento que inhiba las inversiones, ha permitido gravar esta fuente de ingresos, así como dotar de elementos de control sobre las inversiones. Muestra de ello son los niveles de capitalización de la bolsa que se observan en estos países que van del 33% al 118% del PIB.

"Por otra parte, conforme al análisis de la Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares en México de los años 2010 y 2012, se observó que los hogares que reportaron información de ingresos por venta de acciones, se ubicaron en los dos deciles de mayor nivel de ingreso, lo que indica que el esquema de exención es altamente regresivo.

"Asimismo, con el fin de combatir planeaciones fiscales y abusos, en años recientes el H. Congreso de la Unión ha aprobado diversas reformas para establecer supuestos en los que no procede la aplicación de la exención. Esto es, cuando la enajenación se pacta fuera del mercado, así como en el caso de operaciones que se realicen fuera de las bolsas de valores autorizadas, o bien, cuando las personas o grupos con participación mayoritaria o con el control de la empresa enajenen más del 10% de las acciones de la sociedad emisora que corresponde a un plazo de tenencia menor a dos años; o cuando las enajenaciones realizadas en ese periodo de tiempo signifiquen ceder el control de la empresa, incluyendo el uso de instrumentos financieros derivados o de cualquier otra naturaleza análoga.

"En los casos que no aplica la exención, el intermediario que realiza la operación efectúa una retención a la tasa 5% como pago provisional, sobre el importe de la operación de venta. Cuando la enajenación se realiza fuera de bolsa, se aplica una tasa de retención provisional del 20% sobre el monto total de la operación.

"Conforme a lo anterior, se propone establecer de forma cédular el pago del ISR, aplicando una tasa del 10% sobre la ganancia que obtengan las personas físicas por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores, de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas, incluidas las

enajenaciones que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores o a índices accionarios que representen a las citadas acciones. Este esquema se complementa con la eliminación de la actual exención que tienen las personas físicas en la Ley del ISR respecto a la enajenación de acciones en bolsa de valores.

"La premisa fundamental de la propuesta consiste en que cualquier ingreso por la enajenación de acciones por parte de un inversionista, sea o no relevante, debe pagar el ISR conforme a su capacidad contributiva.

"El principal beneficio de gravar los ingresos derivados de las ganancias de capital es la equidad, ya que dichas ganancias son equivalentes a otras formas de ingreso en cuanto a los efectos que producen sobre la capacidad de pago. También se fortalecerá el esquema fiscal al gravar a aquellas personas de mayores ingresos que están en capacidad de canalizar sus recursos a inversiones en el mercado de valores.

"Adicionalmente, con esta propuesta se protegerá la recaudación proveniente del ISR frente a planeaciones que se traducen en una conversión del ingreso ordinario imponible en ganancias de capitales exentas.

"Como resultado de esta modificación, se pondrá en igualdad de condiciones a las personas físicas que obtienen ingresos en mercados de valores con el resto de los agentes económicos, respecto al cumplimiento de la obligación constitucional de participar en el desarrollo de nuestro país mediante el pago oportuno de sus contribuciones.

"Asimismo, se incrementará el control de este tipo de actividades y se establecerán instrumentos simples de fiscalización, ya que el intermediario financiero que intervenga en la enajenación de acciones deberá hacer el cálculo de la ganancia o pérdida anuales, así como retener y enterar el impuesto que corresponda. Derivado de lo anterior, dicho intermediario también tendrá la obligación de emitir el comprobante fiscal respectivo con la información correspondiente al cálculo y retención del impuesto; en el caso de que se genere una pérdida fiscal anual, deberá una constancia de pérdida del ejercicio.

"Por el principio de simetría fiscal, gravar las ganancias por la enajenación de acciones requiere la deducción de las pérdidas. Sin embargo, debido a que el impuesto es cédular, las pérdidas, al seguir el mismo principio, sólo podrán compensarse contra ingresos de la misma naturaleza.

"...

"Con base en lo antes expuesto, la eliminación de este tratamiento preferencial permitirá ensanchar la base gravable del ISR, fortalecer su progresividad y facilitar su fiscalización por parte de la autoridad. ..."

Por su parte, en el Dictamen de la Cámara de Diputados se señaló lo siguiente:

"Cuadragésima Quinta. El Ejecutivo Federal plantea establecer un impuesto cédular, aplicando una tasa del 10% sobre la ganancia que obtengan las personas físicas por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores, de acciones emitidas por

sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas, incluidas las enajenaciones que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores o a índices accionarios que representen a las citadas acciones. Este esquema se complementa con la eliminación de la actual exención que tienen las personas físicas en la Ley del ISR respecto a la enajenación de acciones en bolsa de valores.

"La comisión que suscribe está de acuerdo con la propuesta del Ejecutivo Federal, así como con las razones expuestas en la iniciativa que se dictamina, debido a que no encuentra razón para mantener la exención del impuesto a las ganancias generadas por la enajenación de acciones en bolsas de valores, que por su naturaleza resultan una manifestación clara de capacidad contributiva de los sujetos que las perciben. Asimismo, no se reconoce razón suficiente para otorgar un tratamiento diferenciado a las ganancias que reciben las personas físicas respecto de las morales, por el mismo concepto."

De la transcripción que antecede, se advierte que el propósito de gravar los ingresos provenientes de la enajenación de acciones en bolsas de valores, se sustentó sobre las siguientes premisas:

- Anteriormente, los ingresos derivados de dichas operaciones se encontraban exentos; no obstante, derivado del análisis de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gasto de los Hogares en México de los años 2010 y 2012, los hogares que reportaron información de ingresos por venta de acciones se ubicaron en los dos deciles de mayor nivel de ingresos, por lo que el anterior esquema de exención resultaba altamente regresivo.

- Se pretende dotar de elementos de control sobre las inversiones, con el fin de combatir planeaciones fiscales y abusos que se presentaban a través de dichas operaciones financieras; asimismo, se pretende incrementar el control con el establecimiento de instrumentos simples de fiscalización, imponiendo al intermediario financiero la obligación de calcular la ganancia o pérdida anual, así como retener y enterar el impuesto que corresponda.

- La premisa fundamental debe ser que cualquier ingreso por la enajenación de acciones por parte de un inversionista, sea o no relevante, debe pagar el impuesto sobre la renta conforme a su capacidad contributiva, lo que produce un incremento en la base gravable del impuesto, fortaleciendo su progresividad y facilitando su fiscalización por parte de la autoridad.

- Se pretende garantizar el cumplimiento del principio de equidad tributaria, en virtud de que las ganancias por enajenación de acciones son equivalentes a otras formas de ingreso, específicamente en cuanto a los efectos que producen sobre la capacidad de pago, por lo que no hay razón jurídica para su exención.

- Por último, proteger la recaudación proveniente del impuesto sobre la renta frente a planeaciones que se traducen en una conversión del ingreso ordinario imponible en ganancias exentas.

Asimismo, de la lectura de la exposición de motivos, esta Segunda Sala advierte que la imposición de la tasa del 10% sobre los ingresos derivados de la enajenación de acciones en bolsas de valores, obedeció a la recepción de la práctica que llevan a cabo países como Japón, Brasil, Chile, Estados Unidos de América,

España, Australia, Alemania, Noruega, Reino Unido y Dinamarca, los cuales gravan las ganancias de capital con tasas que van desde el 10% hasta el 42%. Lo anterior, dado que así fue manifestado por el propio presidente de la República en la exposición de motivos.

Pues bien, del análisis de los elementos destacados anteriormente, esta Segunda Sala considera que la diferencia de trato establecida por el legislador ordinario, entre los contribuyentes del régimen de salarios y los del régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores, se encuentra justificada en atención a las diferencias objetivas que existen entre dichas categorías de contribuyentes, con lo que se afirma que no existe un trato inequitativo.

Para justificar tal aserto, debe mencionarse que el régimen de las personas físicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra diseñado conforme a diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, por lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, según las actividades que desempeñe. Ello, en el entendido de que la fuente de riqueza es el elemento revelador de la capacidad contributiva de los gobernados.

A esta imposición sobre la renta, basada en modalidades en función de la fuente de riqueza, se le denomina impuesto "cedular" o "analítico", y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.(27)

En efecto, tratándose del impuesto a cargo de personas físicas, el legislador ordinario, en uso de su potestad tributaria, ha establecido diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, de manera que un mismo contribuyente puede ser causante del impuesto en una o varias de sus modalidades, ocasionando que tenga tratamientos diversos y autónomos.

Lo anterior se corrobora, por ejemplo, con el hecho de que las deducciones afectan directamente a la base imponible y, por esa razón, la Ley del Impuesto sobre la Renta se limita a permitir en cada modalidad de su causación que el ingreso, renta o base gravable sean disminuidos exclusivamente a través de la fórmula de las "deducciones autorizadas para cada ingreso".(28)

Así, derivado de la característica cedular o analítica del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas, esta Segunda Sala considera que no puede admitirse que la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, sin importar el origen de la renta o del ingreso, deban estar sujetos necesariamente al mismo tratamiento fiscal.

En efecto, no se soslaya que el principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula; sin embargo, la contrapartida de dicho principio faculta y sobre todo obliga al legislador ordinario a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas distinciones no sean caprichosas o arbitrarias, sino que respondan a finalidades

económicas o sociales, razones de política fiscal o, incluso, fines extrafiscales.

Corrobora esta última afirmación, la jurisprudencia P./J. 24/2000, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."(29)

En el caso concreto, se aduce inequidad de trato entre los contribuyentes del régimen de asalariado o asimilados y los del régimen de ingresos por enajenación de acciones en bolsas de valores, en relación con la tasa que deben aplicar a los ingresos obtenidos en el ejercicio.

No obstante, el sometimiento a esquemas tributarios distintos por parte del legislador ordinario se justifica en tanto que las actividades y la fuente de riqueza de ambas categorías de contribuyentes no se identifican entre sí, lo que permite afirmar que no se ubican en un plano de equivalencia.

Efectivamente, la actividad que realizan los contribuyentes del régimen de salarios consiste en la prestación de un servicio personal subordinado, siendo una característica primordial para efectos del impuesto sobre la renta que dicha actividad se desempeña en condiciones de regularidad y permanencia mientras subsiste la relación de trabajo.

Es decir, la naturaleza de la actividad en el régimen de salarios permite sostener que la fuente de ingresos del contribuyente es de naturaleza regular y constante, toda vez que el pago de las remuneraciones y demás emolumentos de índole laboral no queda al arbitrio de la parte empleadora, según lo mandata el principio de protección al salario reconocido en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En cambio, tratándose de la enajenación de acciones en bolsas de valores, los ingresos se caracterizan, precisamente, porque derivan de la venta de un bien que genera ganancias de capital y no como fruto del trabajo o servicio prestado como sucede en el régimen de salarios; lo que a su vez implica que los ingresos están sujetos a la volatilidad y a los riesgos que permean naturalmente en el mercado del gran público inversionista.

Dicho en otras palabras, en el mercado de valores intervienen riesgos sistemáticos que privan al contribuyente de la seguridad de obtener un ingreso regular y constante, e incluso de la seguridad de recuperar el capital invertido.

Lo anterior, puesto que las operaciones de valores están sujetas a riesgos macro y microeconómicos, tales como la presencia de una recesión, la caída generalizada del mercado, una decisión política perjudicial para los inversitas o cualquier otro evento que no siempre depende de la voluntad de los actores del mercado bursátil y que afecta en gran medida la seguridad de la obtención de rendimientos y el valor de los títulos colocados en dicho mercado.

Por tal motivo, es válido concluir que la composición de la base gravable en ambos regímenes fiscales no se identifica en modo alguno, toda vez que la fuente de ingresos de los contribuyentes del régimen de salarios consiste en la prestación de un servicio personal subordinado; en cambio, en la enajenación de acciones en bolsas de valores los ingresos se caracterizan, precisamente, porque derivan de operaciones de capital y con fines especulativos.

Asimismo, existe una diferencia objetiva en cuanto a la regularidad y seguridad en la obtención del ingreso, ya que mientras que los contribuyentes del régimen de salarios obtienen sus prestaciones laborales de manera constante mientras subsiste la relación de trabajo; los del régimen de enajenación de acciones, por el contrario, están desprovistos de tal seguridad, en atención a los riesgos económicos que imperan en el mercado bursátil.

En ese sentido, esta Segunda Sala considera que existen diferencias objetivas que permiten diferenciar perfectamente a los contribuyentes del régimen de salarios y los del régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores. Es decir, diferencias que permiten afirmar que dichos contribuyentes no se ubican en una situación de equivalencia que exija obtener el mismo tratamiento tributario.

Lo anterior, aunado a la idea de que la existencia de diferencias objetivas en cuanto a las actividades y en la fuente de ingresos de los contribuyentes, no sólo habilita, sino que obliga al legislador ordinario a diseñar esquemas tributarios que se adecuen a las particularidades de cada categoría de contribuyentes.

Sin que sea óbice a la anterior conclusión, el hecho de que ambos tipos de contribuyentes tengan el carácter de personas físicas, toda vez que las diferencias objetivas que puede advertir el legislador no sólo estriban en la naturaleza del sujeto de derecho, sino en las actividades y en la fuente de los ingresos de los gobernados, como sucede en el caso concreto.

Paralelamente a lo anterior, cabe precisar que cualquier persona física que enajene acciones en bolsas de valores, se verá sujeta a la tasa del 10% prevista en el régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores, toda vez que el diseño cédular o analítico del impuesto aplicable a las personas físicas, permite a los contribuyentes ubicarse en cada uno de los esquemas tributarios del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando actualicen el hecho imponible previsto en cada uno de dichos esquemas.

En mérito de lo anterior, esta Segunda Sala considera que si bien el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una tasa aplicable exclusivamente para los contribuyentes del régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores con exclusión de los del régimen de salarios, dicha situación se justifica en tanto que ambas categorías de contribuyentes, con motivo de que tienen una diversa fuente de riqueza o de ingresos, guardan diferencias objetivas que impiden considerarlos en un plano de igualdad o equidad; de ahí que los agravios en estudio resulten infundados.

5. Proporcionalidad tributaria y mínimo vital. Límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En una porción del segundo concepto de violación, la parte quejosa sostiene, medularmente, que el límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del derecho al mínimo vital, debido a que los gastos que corresponden a conceptos deducibles están íntimamente relacionados con la satisfacción de las necesidades básicas, así como con la subsistencia de los gobernados y de sus dependientes económicos, por lo que el legislador ordinario actuó caprichosamente, al soslayar que dichos

gastos deben ser reconocidos en su integridad, al estar estrictamente relacionados con el bienestar del individuo.

El anterior argumento es inoperante -en parte- e infundado -en otra-.

En primer lugar, dado que los argumentos de la quejosa se refieren a lo previsto por el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, es necesario remitirse al contenido de tal norma:

"Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo de esta ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

"I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

"Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

"II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

"III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

"a) A la Federación, a las entidades federativas o los Municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al título III de la presente ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

"b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta ley.

"c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta ley.

"d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma ley.

"e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta ley.

"f) A programas de escuela empresa.

"El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

"Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el reglamento de esta ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

"El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

"Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectuó el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

"IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta ley, por el periodo que corresponda.

"Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

"V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

"Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de sociedades de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

"Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del capítulo IX de este título.

"En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

"VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

"VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

"Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

"VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

"Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

"Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

"Los requisitos de las deducciones establecidas en el capítulo X de este título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

"El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo."

Del texto de la norma reclamada se aprecia que establece un límite al monto de deducciones personales, el cual no puede exceder de la cantidad que resulte menor entre la que corresponda a cuatro salarios mínimos generales elevados al año, del área geográfica del contribuyente, y aquella que equivale al diez por ciento del total de los ingresos del contribuyente.

En otras palabras, la porción normativa de referencia establece que las personas físicas podrán aplicar, como deducciones personales, hasta el monto que equivale al diez por ciento del total de sus ingresos -lo que incluye los ingresos exentos-, salvo los casos de causantes que ese diez por ciento de sus ingresos rebase los cuatro salarios mínimos generales elevados al año, del área geográfica correspondiente, supuesto en el cual, sólo se podrá deducir como cantidad máxima hasta el equivalente a esos cuatro salarios mínimos generales elevados al año.

Precisado lo anterior, del análisis de la causa de pedir de la quejosa se advierte la alegación en el sentido de que las erogaciones reconocidas en el citado artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en realidad corresponden a conceptos estrictamente indispensables para la satisfacción de las necesidades básicas del contribuyente y de sus dependientes económicos, razón por la que -desde la perspectiva de los quejosos-, deben reconocerse en su integridad y sin limitante alguna, a efecto de determinar la verdadera capacidad contributiva

de los gobernados y, con ello, respetar el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad jurídica reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General.

En efecto, en los argumentos vertidos en los conceptos de violación subyace el disenso de la quejosa, en el sentido de que si bien las erogaciones que corresponden a las deducciones personales no están estrictamente relacionadas con la obtención y generación del ingreso, lo cierto es que sí están íntimamente vinculadas con los gastos necesarios para cubrir las necesidades básicas de los individuos, proponiendo que sea este último enfoque el que debe prevalecer para analizar la regularidad constitucional del límite a las deducciones personales.

En ese sentido, a efecto de atender el anterior argumento, cabe destacar que el concepto de estricta indispensabilidad y necesaria vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso, y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta, ha sido motivo de estudio por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, para poder determinar si los gastos o erogaciones deben ser considerados como deducciones que impactan en la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, que tienen que ser reconocidas para efectos de que se respete el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este Máximo Tribunal acudió al concepto de "estricta indispensabilidad para la generación del ingreso".

Muestra de ello son las consideraciones con base en las que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 41/2005,(30) cuya parte conducente se transcribe:

"En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

"En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la renta gravable que se aprecia en la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones; de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

"Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquellas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.

"La propia lógica del gravamen determina que, tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles. Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, es aquella que permite excluir de dicho carácter a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, con excepción de aquellos casos, donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes - como acontece con las deducciones personales de las personas físicas-, o por las circunstancias relacionadas con ciertos fines específicos que podría perseguir la erogación -como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable-.

"Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

"...

"En el contexto descrito, resulta por demás trascendente tomar en cuenta una distinción básica para la resolución de la problemática planteada, vinculada con el tipo de erogaciones que puede efectuar una empresa: por una parte, las necesarias o indispensables para la generación del ingreso, realizadas precisamente con dicha finalidad como propósito -mismas que, en principio, deben ser reconocidas por el legislador como deducibles-; y, por la otra, las que se efectúan sin dicha vinculación causal con los fines de la empresa -las cuales, en todo caso, pueden eventualmente dar lugar a una deducción, en caso de que la misma sea otorgada por el propio creador de la norma-.

"...

"Como ha sido apuntado en los párrafos precedentes, la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas -y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva que justifica la concurrencia del causante para el sostenimiento de los gastos públicos-, ante 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 -que, a su vez, justifican la contribución al levantamiento de los gastos públicos-.

"...

"De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.

"En relación con este tipo de erogaciones, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocerlos -al

menos conceptualmente-, si bien desde luego se encuentra en posibilidad de establecer modalidades o requisitos para autorizar la realización de la deducción.

"...

"Por el contrario, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se aprecie la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas, pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual, también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos.

"...

"En resumen, de lo expuesto en último término puede desprenderse una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el impuesto sobre la renta, mismas que se identifican a continuación:

"1. Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

"Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

"2. Por otra parte, se aprecia la existencia de erogaciones que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante -como pueden ser los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes-. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales económicas o extrafiscales."

De las consideraciones de referencia se advierten los siguientes puntos elementales:

- Tratándose del impuesto sobre la renta y en atención al principio de proporcionalidad tributaria, el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones.
- Las deducciones autorizadas son aquellas vinculadas a la utilidad, que se reconocen por el legislador por constituir el costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones, cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.

• Tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.

• Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, se refiere a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, con excepción de aquellos casos donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas.

• La indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva.

• De ello deriva una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el impuesto sobre la renta:

a) Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

b) Por otra parte, se aprecia la existencia de erogaciones que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante -como pueden ser los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes-. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales económicas o extrafiscales.

Por tanto, bajo el concepto de estricta indispensabilidad en la generación del ingreso, el Pleno de este Alto Tribunal estableció diferencias entre los gastos que se vinculan con la producción u obtención del objeto del impuesto y aquellas erogaciones que no tienen tal vinculación, entre las cuales expresamente se mencionó como ejemplo a las deducciones personales de las personas físicas.

Los primeros deben ser reconocidos como deducciones por el legislador, a fin de respetar el principio de proporcionalidad en materia tributaria, dado que aminorar los ingresos brutos con los gastos en que se incurrió para generarlos permite identificar la renta neta de los causantes, que es la que debe constituir la base del impuesto sobre la renta.

Las segundas, en principio, no deben ser consideradas como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta del tributo, dado que no

influyeron en la obtención de los ingresos. De tal forma, aun cuando tales erogaciones tienen un impacto económico en el contribuyente, lo cierto es que, al no constituir gastos estrictamente indispensables para generar los ingresos brutos, no deben incidir al momento de determinar la utilidad o renta neta y tampoco influyen en la capacidad contributiva del ingreso, que es el objeto del gravamen de mérito.

Sin embargo, el legislador -atendiendo a su libertad de configuración- puede conceder que determinados gastos sean considerados como deducciones, ya sea por razones de política fiscal, económica o social, pero ello no constituye un derecho constitucionalmente exigible por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, porque las erogaciones tienen un mero carácter de contingentes, pero sobre todo, porque no se vinculan con los ingresos que constituyen el objeto del impuesto sobre la renta, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes.

Tomando como premisa lo que se sustentó en el asunto de mérito, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión 1662/2006,(31) entre otras, bajo las consideraciones siguientes:

"La exposición hasta aquí efectuada en el presente considerando ha sido desarrollada en consonancia con las líneas generales descritas por el Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de fecha ocho de junio de dos mil seis, por mayoría de seis votos de los señores Ministros José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza.

"Con base en las consideraciones expuestas, se está en condiciones de atender la problemática de fondo planteada por la recurrente, a través de los agravios vertidos en el recurso enderezado en contra de la sentencia de primera instancia, a saber: ¿la deducibilidad de las penas convencionales para efectos del impuesto sobre la renta, es exigible constitucionalmente? Es decir, ¿se viola el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, al no autorizarse la deducción de las penas convencionales?

"Tal y como había sido anticipado, los argumentos respectivos son infundados en un aspecto e inoperantes en otro, lo cual se sustenta en las siguientes consideraciones:

"1.1. En lo que hace a la calificación de infundado, ello deriva de que las penas convencionales no se encuadran en los supuestos a los que se ha hecho referencia, motivo por el cual, puede sostenerse que no se trata de erogaciones necesarias u ordinarias que ameriten ser reconocidas por el legislador como gastos deducibles.

"En atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que las erogaciones que lleguen a efectuarse por concepto de penas convencionales no se encuentran necesariamente vinculadas como costo de generación del ingreso

y, por ende, no se desprende del artículo 31, fracción IV, «constitucional», la necesidad de que las mismas sean reconocidas como concepto deducible.

"En efecto, si bien se parte de la noción de que se cumple con el principio de proporcionalidad tributaria en la medida en la que el gravamen se determine atendiendo a la utilidad o renta neta que se obtenga en un periodo determinado, debe tomarse en cuenta que no todo desembolso efectuado por la empresa se efectúa como costo de la generación del ingreso -condición ésta que, como se ha apuntado, justifica la necesidad del reconocimiento de la deducción-.

"No tiene ningún sentido negar que las cantidades desembolsadas por concepto de penas convencionales tienen un efecto en las finanzas del causante que las paga, pero debe tomarse en cuenta que no es ésta la nota esencial de las deducciones que deben reconocerse, sino que, adicionalmente, debe observarse una conexión necesaria con su actividad, es decir, debe tratarse de erogaciones operativas que presuntamente tengan una incidencia en el desempeño ordinario del negocio.

"Dicho carácter ordinario de la deducción es un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre recogidas de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto."

El amparo en revisión en comento dio origen a la emisión de la tesis aislada 1a. XXIX/2007, de rubro y texto siguientes:

"DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de

conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales."(32)

En tal asunto se reiteró que la nota distintiva o condición que justifica la necesidad del reconocimiento de una deducción lo constituye que el desembolso efectuado sea parte del costo de la generación del ingreso -con la finalidad de que sólo se tribute respecto de las ganancias o utilidades- mientras que los gastos que no cumplan con dicha condición no necesariamente deben reconocerse por el legislador como aminoraciones en la determinación del monto a pagar del tributo, ya que, al carecer de la vinculación de referencia, no se identifican con la utilidad que conformará la base gravable y, en consecuencia, su no reconocimiento no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, se reiteró que un ejemplo de las deducciones que no son estrictamente indispensables en la producción o generación del ingreso, son las deducciones personales de las personas físicas.

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión 1301/2006, 1306/2006, 1322/2006, 1325/2006 y 1830/2006, sustentó que el artículo 113, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil seis, no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, el régimen de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio subordinado, al no incluir como deducción las aportaciones que la persona física quejosa, como trabajador, estaba obligado a enterar el Instituto Mexicano del Seguro Social.

De tales asuntos surgió la jurisprudencia 2a./J. 162/2007, cuyos rubro y texto se transcriben:

"RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).-El sistema de deducciones tratándose del régimen indicado no se rige por el principio de 'indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables', ya que éste es aplicable a personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos, situación que no es evidente en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, porque están

sujetas a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan. Por ello, el hecho de que en el catálogo de deducciones establecido en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se prevean los gastos realizados por las aportaciones de seguridad social, de carácter obligatorio, que el contribuyente trabajador hubiese realizado a una institución pública de seguridad social, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en conjunto y no representan un beneficio específico o individualizado para los trabajadores que trasciendan inmediatamente a lograr un óptimo desarrollo laboral, sin que pase inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque este supuesto -régimen general- sí se basa en el sistema de indispensabilidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente."(33)

En los asuntos y la jurisprudencia de mérito se sostuvo que las deducciones del impuesto sobre la renta se rigen por el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables, el cual es aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles y, en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos.

Asimismo, se estableció que, en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, no se puede llevar a cabo el análisis para determinar la indispensabilidad de gastos para generar los ingresos de la actividad, porque los contribuyentes están sujetos a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan.

Posteriormente, al resolver los amparos en revisión 316/2008, 366/2010, 408/2010, 642/2010 y 748/2010, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tomando como base la contradicción de tesis 41/2005 y el amparo en revisión 1662/2006 -mencionados con anterioridad- se refirió a los dos tipos de deducciones -que se distinguieron con base en el criterio de indispensabilidad de la erogación para la generación del ingreso- como "estructurales" y "no estructurales".

De tales asuntos se originó la jurisprudencia 1a./J. 15/2011, de rubro y texto que se transcriben a la letra:

"DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: 'DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.', la Primera

Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o 'beneficios', las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados 'gastos fiscales', es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público."(34)

En tales asuntos y jurisprudencia, además de tomar como premisa la ya establecida nota distintiva para que las erogaciones se reconozcan como una deducción -esto es, que se vinculen con la generación del ingreso- se abonó al desarrollo conceptual señalando otras características.

Respecto de las erogaciones vinculadas con la generación del ingreso, es decir, las deducciones estructurales, se caracterizaron por tener la función de subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de

transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Por su parte, en cuanto a las erogaciones no relacionadas con la generación del ingreso, ahora identificadas como no estructurales o beneficios fiscales, se señaló que tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

También se especificó que estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Pues bien, de la evolución de los criterios que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido respecto de la vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta, puede apreciarse, en primer lugar, que es infundado el disenso de la recurrente, en el sentido de que los conceptos de estricta indispensabilidad para la generación del ingreso, así como los de deducciones estructurales y no estructurales, no son aplicables para el análisis de la regularidad constitucional del límite a las deducciones personales.

En los diversos precedentes de referencia, se realizó un análisis general de las erogaciones que deben reconocerse o concederse por el legislador para efectos del impuesto sobre la renta, en atención al principio de proporcionalidad tributaria.

En efecto, en los asuntos que resolvieron tanto el Pleno como la Primera Sala de este Alto Tribunal, se señaló expresamente que existen erogaciones que no tienen vinculación alguna con la generación del ingreso que es objeto del impuesto sobre la renta, esto es, que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante y, como ejemplos de ellas, se señalaron - entre otros- las deducciones personales de las personas físicas, cuya concesión por el legislador obedece a razones de política social, económica o extrafiscal.

Aunado a ello, en los amparos en revisión que dieron origen a la jurisprudencia 2a./J. 162/2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los quejosos fueron personas físicas y expresamente se determinó que el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos era aplicable a tales sujetos para efecto de analizar las deducciones que el legislador debe reconocer o, en su caso, conceder, a efecto de que el impuesto sobre la renta respete el principio de proporcionalidad tributaria.

Las consideraciones que preceden se corroboran con el hecho consistente en que, en los amparos en revisión 118/2012(35) y 3225/2013,(36) la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicando los conceptos de deducciones estructurales y no estructurales, analizó si las limitantes impuestas

a una deducción personal -gastos médicos y dentales- viola el principio de proporcionalidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Efectivamente, en ambos asuntos, se concluyó que el artículo 176, fracción I, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en dos mil ocho y dos mil diez, respectivamente, no violan el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer limitantes a la deducción concedida en cuanto al monto y al no permitir deducir los gastos médicos erogados en el extranjero.

Al respecto, se consideró que las deducciones de carácter personal, autorizadas por el artículo 176, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen como matiz peculiar que no deben ser reconocidas, de forma obligada, por el legislador, habida cuenta que no determinan la obtención de ingresos del contribuyente persona física, pues se trata de gastos que el contribuyente eroga para sí o para las personas de su familia.

Por tanto, bajo el ya referido concepto de estricta indispensabilidad para la generación del ingreso, así como de deducciones estructurales y no estructurales que ha empleado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para analizar las deducciones del impuesto sobre la renta a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, es inexacto el argumento de los quejosos, en el sentido de que la totalidad de las erogaciones realizadas por concepto de deducciones personales deben disminuirse de la base gravable para el cálculo del impuesto a pagar.

En ese orden de ideas, si para respetar el principio de proporcionalidad tributaria es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al tributo -en este caso, al impuesto sobre la renta- y ello se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real -a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención-, entonces, las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como deducciones que el legislador deba contemplar forzosamente, a fin de respetar el principio de justicia tributaria en comento.

De tal forma, las erogaciones no estructurales no deben forzosamente ser concedidas por el legislador como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta del tributo, dado que no influyeron en la obtención de los ingresos.

Por ello, aun cuando tales erogaciones tienen un impacto económico en el contribuyente, lo cierto es que, bajo su carácter de contingentes, no constituyen gastos estrictamente indispensables para generar los ingresos brutos, no deben influir al momento de determinar la utilidad o renta neta y tampoco inciden en la capacidad contributiva del causante. Por tanto, en el supuesto en que se aduzca que un precepto que establece la limitante o eliminación de una deducción no estructural viola el principio de proporcionalidad tributaria, tal argumento debe declararse inoperante.

Aquí cabe precisar que la contingencia de un gasto radica en que no es una erogación que habitualmente deba realizarse para la generación de los ingresos que son objeto del gravamen.

Ahora, si bien el legislador -atendiendo a su libertad de configuración- puede conceder que determinados gastos contingentes se consideren como deducciones personales para efectos del impuesto sobre la renta -ya sea por razones de política fiscal, económica o social-, ello de ninguna forma constituye un derecho constitucionalmente exigible por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, porque las erogaciones no se vinculan con los ingresos que son el objeto del impuesto sobre la renta, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes.

En este punto, es oportuno señalar que la Ley del Impuesto sobre la Renta regula la forma en que tributan las personas físicas conforme a su título IV, el cual, tiene diversos capítulos atendiendo a las diferentes fuentes y tipos de ingresos que generan los causantes.

Tal apunte es importante, porque el ordenamiento de referencia establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso; de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible y, por esa razón, la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso".

Lo anterior se corrobora con el hecho de que en los capítulos que van del I al IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen las diversas formas de cálculo del tributo, atendiendo a la actividad y/o a la fuente que los genera; por lo que cuando dicha actividad o fuente requirió de erogaciones vinculadas con la generación del ingreso, se reconocen como "deducciones autorizadas" -deducciones estructurales- en cada uno de los capítulos correspondientes.

Por ejemplo, en el capítulo II, denominado "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales" el artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite la deducción de las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan; las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; los gastos e inversiones; los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno; las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social; así como los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Asimismo, en el capítulo III, denominado "De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles" el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta reconoce como deducciones autorizadas los pagos efectuados por el impuesto predial de los correlativos inmuebles; las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos; los gastos de mantenimiento; los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles; el importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos; etcétera.

Apoyan tales consideraciones las tesis de rubro, texto y datos de publicación siguientes:

"RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.-La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar 'deducciones autorizadas para cada ingreso'. A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas."(37)

"RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios

personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cédular del título IV, denominado 'De las Personas Físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo -por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera-, para aplicar a la suma de dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador-, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado título IV y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido."(38)

"RENTA. LA MECÁNICA DEL ARTÍCULO 177, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006, SE JUSTIFICA POR SU NATURALEZA CEDULAR. Tomando en consideración que la fuente de riqueza es elemento revelador de la capacidad contributiva, la mecánica prevista en el referido artículo 177, primer párrafo, consistente en sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II, de dicho título, encuentra razón de ser en su naturaleza cédular, derivada de la existencia de diferentes categorías de ingresos, en función de las distintas fuentes que los generan. Así, siendo dicho origen uno de los elementos para establecer la base gravable, por revelar la fuente de riqueza, es dable que se otorgue, a cada hipótesis de las contempladas en los referidos capítulos, un tratamiento tributario distinto, en el que el régimen jurídico aplicable a un supuesto específico no afecte a otro y, en esa

virtud, la mecánica establecida en el apartado legal analizado resulta constitucional."(39)

En ese sentido, cuando existen erogaciones vinculadas a la actividad y/o fuente de los ingresos, el capítulo correspondiente del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta las reconoce como deducciones autorizadas, mientras que las deducciones personales constituyen gastos diversos y contingentes, que no tienen vinculación con la generación u obtención de los ingresos gravados.

Incluso, tal distinción se aprecia del contenido del primer párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo texto se transcribe:

"Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo de esta ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales: ..."

De ahí que sean inoperantes los argumentos de los quejosos, en el sentido de que todas las erogaciones por concepto de deducciones personales son estrictamente indispensables y, por tanto, debe permitirse su total deducción de la base del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, partiendo de la premisa de que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, al no estar relacionadas con la estricta indispensabilidad de la generación del ingreso, se advierte que también son infundados los diversos argumentos del recurrente, en los que, medularmente, señala que el legislador debe reconocer en su totalidad las deducciones personales, al estar relacionadas con las condiciones que permiten al individuo tener una vida digna y satisfacer los derechos a la salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador.

En efecto, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta indispensabilidad para la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica.

Ahora, la circunstancia consistente en que los conceptos con los cuales se relacionan las erogaciones tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o, inclusive, con los servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o a prestar -salud, educación, transporte, retiro, vivienda, etcétera- no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente, concediendo un beneficio de carácter tributario, al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculados con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

Para corroborar tal afirmación, cabe hacer referencia a lo que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido respecto de la libertad de configuración de la cual goza el legislador en materia tributaria.

En principio, el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente.

La creación del sistema fiscal, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que, en cada momento histórico, cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales.

Por tanto, el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.

En otras palabras, el diseño tributario puede cambiarse por el legislador, dado que ello es parte de su libertad de configuración, a la cual accedieron con motivo de su representación legal de la ciudadanía, pero ello tiene que realizarse sin violentar principios constitucionales.

Es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.-El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales."(40)

Los principios democrático y de separación de poderes tienen como consecuencia que los otros órganos del Estado, entre ellos

el juzgador constitucional, deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, por lo que la intensidad del escrutinio constitucional en materias relacionadas con la política económica y tributaria, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo.

En esas materias un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.

Tal criterio se plasmó en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, cuyo rubro y cuyo texto son los siguientes:

"ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.-Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: 'IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESCRITO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).', siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del

Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias."(41)

Asimismo, debe precisarse que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece las garantías tributarias, al señalar que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir para los gastos públicos de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La formulación constitucional consiste en un genuino mandamiento jurídico, generador de derechos y obligaciones, del que se deriva, por un lado, el deber constitucional para los ciudadanos de contribuir para el sostenimiento del gasto público y, por el otro, un límite al ejercicio del poder público.

Estos principios recogidos en el artículo 31, fracción IV, si bien son independientes unos de otros, componen un auténtico bloque normativo.

La importancia de estimar los principios de justicia tributaria como parte de un sistema, conlleva a la realización de una carga tributaria más justa y coherente; de ahí que para la determinación del contenido material de cada uno de ellos se deben tomar en cuenta los demás.

La condición para la aplicación de los principios tributarios se encuentra en el principio de generalidad, que sostiene que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en la que todos los que puedan contribuir lo hagan en proporción a su riqueza.

Así, la generalidad tributaria constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, traduciéndose, por ello, en un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario.

Pese a lo anterior, precisamente a la luz del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención, a los beneficios fiscales y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

Tal aserto se apoya en el criterio contenido en la tesis 1a. CVIII/2010, de rubro y texto que se transcriben:

"PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO.-El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traduciéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la

obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal."(42)

Por otro lado, la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas conductas, no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible.

Es así que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria ni al otorgamiento de un beneficio o de un estímulo fiscal, en tanto que todos -los que cuenten con un nivel económico mínimo- están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

De tal forma, si bien en cualquier momento de la historia pueden formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine, lo cierto es que ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario.

Es aplicable la tesis 1a. XXII/2011, cuyo contenido se transcribe a la letra:

"SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DELIMPUESTO SOBRE LA RENTA.-En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los

elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos. Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario -y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales-, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades no lucrativas, pero no es un desincentivo -como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones-, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este Alto Tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no sólo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado Social de Derecho, al provocar una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que sólo deja de hacerlo, válidamente -sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos-, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga."(43)

En ese orden de ideas, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o

eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Efectivamente, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que ello no implica que exista el derecho constitucional de exigir que, invariablemente, se cumpla con tales obligaciones estatales a través de la legislación tributaria, otorgando un beneficio fiscal determinado.

De tal forma, el Estado tiene a su alcance diversos medios para proveer servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no existe precepto constitucional que obligue a que ello se realice forzosamente a través de beneficios o exenciones fiscales, sino que conforme a la amplia libertad de configuración tributaria a la que se hizo referencia en párrafos precedentes, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.

Apoya lo anterior, lo sustentado por este Pleno en sesión de diecinueve de septiembre de dos mil once, al resolver los amparos en revisión 2237/2009, 507/2010, 204/2010, 121/2010 y 24/2010, entre cuyas consideraciones se formularon las siguientes:

- El derecho al mínimo abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, en las condiciones en las que el artículo 25 constitucional prescribe que corresponderá al Estado: "la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales", cuya seguridad protege la propia Constitución.*
- El trazo constitucional permite apreciar que el derecho al mínimo vital exige del Estado el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, en la medida en la que se postula la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.*
- Consecuentemente, el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna -en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación- a la que se refiere la parte dogmática del Texto Constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.*
- Ello es concordante con lo establecido en instrumentos internacionales que actualmente son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Fundamental, en los que se refleja la proyección que debe tener el Estado para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa.*

- *En efecto, los derechos fundamentales de libertad y la economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales entre las personas; sin embargo, el Estado social que describe nuestra Constitución exige la disminución de dichas desigualdades. En tal virtud, la justicia social exigida por el Texto Constitucional, debe procurarse, a fin de perseguir la disminución de las desigualdades reales existentes en la sociedad, desde luego, sin que ello implique atentar contra las instituciones jurídicas que protegen la libertad individual.*
- *Como puede apreciarse, el Estado asume la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.*
- *En este sentido, el advenimiento del Estado social ha implicado una ampliación del ámbito funcional del propio Estado en tres direcciones fundamentales: en el de la asistencia social, en el de la intervención y tutela de la economía, y en el de la remodelación social.*
- *De esta forma, el derecho al mínimo vital se encuentra claramente vinculado con las prestaciones de procura existencial a las que se ha hecho alusión, las cuales se encuentran no sólo proclamadas, sino también garantizadas por el Texto Constitucional.*
- *En síntesis, puede afirmarse que el derecho al mínimo vital, en el marco de la procura existencial que corresponde al Estado, se materializa -como se había afirmado- en las diversas medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.*
- *En concreto, ello implica la obligación para el Estado de garantizar -y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa- que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud -incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación-, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; asimismo, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa; en este sentido, debe otorgarse una marcada protección a los derechos y libertades personales, tanto sociales como económicos.*
- *Como puede apreciarse, el derecho al mínimo vital abarca todas las medidas estatales, ya sea de prestación directa, de conducción rectora o de supervisión que se encaminan a procurar que todo individuo cuente con igualdad de oportunidades, en un marco mínimo de bienestar.*
- *Puede también precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, a la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben el salario mínimo.*
- *No es válido sostener que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, demanda*

que necesariamente se incorpore una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y, en lo que hace a este tema, determinar si, en un momento determinado, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro.

- El derecho al mínimo vital debe contemplar la posibilidad de que la persona no vea mermado su patrimonio, sino en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva y, por ende, evidencie contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales, pero puede sostenerse que el derecho al mínimo vital también abarca acciones positivas del Estado, que van más allá de estos requerimientos básicos y que se refieren a la necesidad de que se generen condiciones que posibiliten el libre desarrollo de la personalidad, como expresión de la dignidad de los individuos.

- El requerimiento de que se respete el derecho al mínimo vital no tiene que implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, sino que, en la medida en la que el Estado provea directamente de estos satisfactores -lo cual, no es más que una definición de políticas públicas-, puede desde luego quedar autorizado el establecimiento de tributos. En otras palabras, mientras el Estado garantice por medio de sus políticas y programas la satisfacción plena de los requerimientos del derecho al mínimo vital, ello se traduciría en que los particulares ya no se enfrentarían con la necesidad de sufragar ellos estos gastos, traduciéndose lo anterior en la posibilidad de configurar los gravámenes atendiendo a la mayor disponibilidad de recursos en manos de los gobernados.

- Así, puede afirmarse que, mientras que la Constitución Política claramente establece como responsabilidad estatal el que se garantice a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse, si bien no se soslaya el hecho de que, en ausencia de políticas, planes o programas que consigan dicho propósito mediante acciones positivas de la administración pública, sí resulta indispensable que la tributación no penetre en los signos de capacidad que son destinados por las personas que apenas cuentan con lo suficiente para cubrir dichos requerimientos esenciales.

De ello se aprecia que se ha considerado que el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna -en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación- a la que se refiere la parte dogmática del Texto Constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.

Asimismo, abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, lo que implica la obligación para el Estado de garantizar -y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa- que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud -incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación-, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente

sano y sustentable; aunado a ello, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa.

En este sentido, se aprecia que los diversos derechos fundamentales y necesidades básicas no únicamente deben satisfacerse a través de un mecanismo único y determinado con que cuente el Estado, sino que ello puede llevarse a cabo a través de las diversas medidas positivas y negativas que tiene a su alcance, incluso, mediante diversas prestaciones relacionadas con alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, etcétera.

Pues bien, de las consideraciones que anteceden es válido concluir que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Efectivamente, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que tal circunstancia no implica que exista el derecho constitucional de exigir que esa tutela invariablemente se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un beneficio fiscal determinado, como lo sería el otorgar la deducción total de erogaciones que no están vinculadas indispensablemente con el ingreso gravado. De ahí lo infundado de los correlativos agravios de la recurrente, en el sentido de que las erogaciones relacionadas con las deducciones personales deban concederse en forma íntegra ante la obligación estatal de brindar y proteger servicios básicos y derechos fundamentales.

En consecuencia, puede afirmarse que, mientras que la Constitución Política claramente establece como responsabilidad estatal el que se garantice a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse, si bien no se soslaya el hecho de que, en ausencia de políticas, planes o programas que consigan dicho propósito mediante acciones positivas de la administración pública, sí resulta indispensable que la tributación no penetre en los signos de capacidad que son destinados por las personas que apenas cuentan con lo suficiente para cubrir dichos requerimientos esenciales.

Sin embargo, tal circunstancia no genera que, en caso de que el legislador no conceda una deducción o limite una ya concedida - sobre todo si tiene el carácter de no indispensable para generar los ingresos o no estructural-, ello genere que el tributo respectivo sea violatorio del derecho al mínimo vital.

En todo caso, para el respeto de ese derecho, el gravamen no deberá incidir en ingresos mínimos de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para cubrir sus requerimientos básicos, lo cual puede conseguirse a través del establecimiento de montos exentos y sólo en el caso de que las entradas sean

superiores a los límites básicos, los excedentes podrán ser gravados.

Como ejemplos de ese tipo de medidas de carácter tributario, lo son las diversas exenciones previstas para las personas físicas en los artículos 92 y 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en el cual se señalan distintos ingresos que no serán gravados, así como la prohibición de efectuar retenciones por salarios o ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Es aplicable, por el criterio que informa, la tesis P. XI/2013 (9a.), del Tribunal Pleno, cuyos rubro y texto se transcriben:

"RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). El precepto referido establece el esquema de tributación en el impuesto sobre la renta del ejercicio para personas físicas, mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la base gravable, según el rango en que ésta se ubique en función de su cuantía. Sin embargo, el hecho de que no prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los ingresos del causante que estarían vinculados a los gastos elementales de subsistencia, no implica una violación al derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del título IV, denominado "De las personas físicas" de esa ley), aunado a que se establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias."(44)

En conclusión, esta Segunda Sala estima que el límite al monto de las deducciones personales que pueden aplicar las personas físicas, previsto en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el diverso 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello es así, porque a tales deducciones personales les resultan aplicables los criterios que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido respecto de la vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta -las que cumplen con esa vinculación se conceptualizan como estructurales, mientras que las que no guardan tal relación son no estructurales-.

En ese orden de ideas, si para respetar el principio de proporcionalidad tributaria es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al tributo -en este caso, al impuesto sobre la renta- y ello se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real -a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención-, entonces, las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como deducciones que el legislador deba contemplar forzosamente, a fin de respetar el principio de justicia tributaria en comento.

Dicha necesidad de vinculación entre la erogación y el ingreso se confirma con la característica cedular del impuesto sobre la renta, tratándose de personas físicas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso; de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible y, por esa razón, la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso".

En ese sentido, cuando existen erogaciones vinculadas a la actividad y/o fuente de los ingresos, el capítulo correspondiente del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta las reconoce como deducciones autorizadas, mientras que las deducciones personales constituyen gastos diversos y contingentes, que no tienen vinculación con la generación u obtención de los ingresos gravados.

Además, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Por ende, la limitante del monto permitido respecto de las deducciones personales que establece la norma reclamada, no viola el principio de proporcionalidad tributaria -los argumentos al respecto son inoperantes, por tratarse de deducciones no

estructurales-, ni el derecho al mínimo vital -tales planteamientos son infundados-.

6. *Violación del principio de competitividad económica reconocido en el artículo 25 de la Constitución General de la República.*

En otra porción del segundo concepto de violación, la parte quejosa afirma que el límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de competitividad económica, debido a que impide a los contribuyentes colocarse en condiciones económicas similares frente a otras personas nacionales o extranjeras, así como acceder a los mismos niveles de bienestar social, por lo que el límite a los conceptos deducibles obstaculiza la satisfacción de dicha garantía.

El anterior argumento es inatendible.

Para justificar lo anterior, debe considerarse que los artículos 25, 27 y 28 de la Norma Fundamental que, en lo que interesa para efectos de esta sentencia, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.

En efecto, el Texto Constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, con la participación del Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Ley Fundamental.(45)

Sin embargo, a juicio de esta Segunda Sala, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones -73, fracción VII-(46) y el derecho subjetivo respectivo -31, fracción IV-(47)

Además, esta Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia, de rubro: "RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.",(48) estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica; debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26, 27 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución Federal, por lo que resulta inexacto estimar que dichos numerales establecen derecho humano alguno relacionado con la competitividad económica, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado consideren convenientes.

En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria, mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

Lo anterior se desprende de los criterios emitidos por este Alto Tribunal, que son del tenor siguiente:

"INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.-El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho."(49)

"NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN.-Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcusos que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación o agravios, en contra de disposiciones generales, y que hagan depender su inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad de demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos."(50)

Consecuentemente, los argumentos en los que se aduzca la violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan inatendibles, toda vez que no consagran derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido a través del juicio de amparo.

7. Principio de seguridad jurídica. Análisis del límite a las deducciones personales con motivo de la supuesta violación de otros derechos fundamentales.

En una porción adicional del segundo concepto de violación, la parte quejosa sostiene que el límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de "interdicción de la arbitrariedad", al que hace referencia el criterio de rubro: "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.", en virtud de que dicha limitante se estableció de manera arbitraria y sin tomar en cuenta lo previsto en materia de protección de derechos fundamentales, soslayando el legislador ordinario que el mencionado principio constitucional parte del supuesto de que la actuación caprichosa resulta contraria a la justicia, a la razón y a las leyes, por lo que se condena la falta de sustento o fundamento jurídico de tal actuación.

El referido argumento es inoperante, en virtud de que los quejosos parten de premisas falsas.

Lo anterior se estima así, puesto que, a efecto de demostrar que el límite a las deducciones personales viola el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad, los quejosos parten de la premisa de que dicha limitante es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria y del derecho al mínimo vital.

En efecto, señalan que el legislador ordinario no tomó en consideración el sistema de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, actuó de manera caprichosa en franca violación al principio de seguridad jurídica, en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Sin embargo, en consideraciones anteriores de esta resolución, esta Segunda Sala determinó que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria y del derecho al mínimo vital, en virtud de que si bien el Estado Mexicano tiene la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales y los servicios básicos elementales que deben brindarse a los gobernados, ello no supone la existencia de un derecho constitucionalmente tutelado a exigir que la referida salvaguarda se proporcione a través de esquemas tributarios, específicamente, mediante el reconocimiento integral de las deducciones personales.

Lo anterior, cuenta habida de que las erogaciones que los quejosos pretenden que se reconozcan en su integridad, corresponden a deducciones personales, cuyo reconocimiento en sede legislativa obedece únicamente a razones de política fiscal, económica o social.

En ese sentido, la falsedad de las premisas de las que parten los quejosos, invariablemente impacta en la validez de sus conclusiones. Por tanto, no puede afirmarse que las normas impugnadas violan el principio de seguridad jurídica, al no tomar en cuenta el derecho al mínimo vital, si en apartados posteriores quedó demostrado que el límite a las deducciones personales no es violatorio del aludido derecho.

En virtud de lo infundado e inoperante de los conceptos de violación propuestos por los quejosos, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que, en la materia de la revisión, lo procedente es revocar la resolución recurrida y negar el amparo en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- *Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en términos del considerando quinto de esta sentencia.*

SEGUNDO.- *En la materia de la revisión, se revoca el fallo recurrido.*

TERCERO.- *La Justicia de la Unión no ampara ni protege a los quejosos, en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.*

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

Así, lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas (ponente), Margarita Beatriz Luna Ramos y presidente Alberto Pérez Dayán, y por mayoría de cuatro votos, con el voto en contra de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos en relación con el artículo 151, último párrafo.

En términos de lo dispuesto en los artículos 3, fracción XXI, 73, fracción II, 111, 113, 116, octavo y duodécimo transitorios de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el segundo párrafo de artículo 9 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se testa la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.”

De la ejecutoria transcrita, derivaron 4 jurisprudencias (J. 24/2017, J. 25/2017, J. 26/2017 y J. 27/2017), y 5 tesis aisladas (XVI/2017, XIX/2017, XXV/2017, XXXI/2017 y XXXII/2017).

Como se advierte, los razonamientos de nuestra Corte Suprema son diversos y abundantes, es por ello que en beneficio de su estudio a continuación se sintetizan los razonamientos aplicables a la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.), objeto del presente trabajo:

Antecedentes cronológicos

- El 12 de febrero de 2014, el quejoso *José Francisco García Cáceres y otros*, interpusieron ante oficina de correspondencia común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo y Juicios Federales en Baja California, una demanda de amparo indirecto, en contra del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo"*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.
- Por razón de turno y competencia asistida, el 27 de agosto de 2014, el Juez Cuarto de Distrito Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa; emite sentencia sobreseyendo el juicio de amparo.
- Inconforme con el fallo del Juez Cuarto de Distrito Auxiliar de la Quinta Región, los quejosos interpusieron recurso de revisión, el cual –derivado de su importancia y trascendencia para la vida jurídica nacional– fue radicado para su resolución ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Identificación geográfica de la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.), al interior de la ejecutoria

- En el considerado OCTAVO de la ejecutoria en comento, intitulado *'OCTAVO.- Análisis de los conceptos de violación'*; los Ministros que integran la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resumieron los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa y expusieron en subapartados los razonamientos que sostuvieron su conclusión.

- Así, en el subapartado '*5. Proporcionalidad Tributaria y mínimo vital*', los Ministros de la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal expusieron lo siguiente:

Reflexiones de la Corte Suprema sobre los principios de proporcionalidad tributaria y mínimo vital

- La parte quejosa reclamó que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el derecho al mínimo vital de los contribuyentes, mediante la imposición de una limitante aplicable a todas las deducciones personales. Ello puesto que las deducciones personales se relacionan íntimamente con la satisfacción de las necesidades básicas. Así como con la subsistencia de los gobernados y de sus dependientes económicos.
- Los Ministros que integran la Segunda Sala (excepto la Ministro Margarita Luna), consideran por una parte infundado el argumento y por la otra inoperante, a partir de las siguientes afirmaciones.
- Los Ministros señalan que el presupuesto básico para que una erogación se considere deducible de la base del impuesto sobre la renta, consiste en la estricta indispensabilidad y necesaria vinculación de la erogación con la obtención o producción del ingreso.
- Afirman que a lo anterior se le conoce como concepto de '*estricta indispensabilidad para la generación del ingreso*'.
- En sentido contrario, aquellas erogaciones que no se vinculen con la generación del ingreso no debiesen considerarse deducibles.

- Sin embargo, la Corte Suprema reconoce que existen erogaciones que, a pesar de no encontrarse vinculadas a los costos de producción del ingreso, el creador de la norma sí las clasificó como conceptos deducibles; a estos les llama 'gastos fiscales'.
- Los 'gastos fiscales' constituyen desembolsos efectuados por los contribuyentes con motivo de **consumos personales**, que a juicio de los 4 Ministros, son aceptados como deducibles para satisfacer políticas fiscales, económicas o sociales.
- Así, a partir de lo resuelto por la Primera de la Suprema Corte en su jurisprudencia 1ª./J. 15/2011⁷, los Ministros señalan que existen 2 clases de

⁷ **"DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-** Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la

deducciones: las Deducciones Estructurales y las Deducciones No Estructurales.

- Las **Deducciones Estructurales** contemplan a las erogaciones vinculadas con la producción u obtención del ingreso.
- Toda contribución que aspire a cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe **reconocer** a las **Deducciones Estructurales** para la determinación de la base del impuesto.
- Las **Deducciones No Estructurales** se refieren a las erogaciones que, a pesar de no vincularse con la producción u obtención del ingreso, son otorgadas como deducibles por constituir concesiones graciosas del legislador para satisfacer expectativas de política fiscal, económica o social.

política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo directo en revisión 366/2010. Aeropuerto de Guadalajara, S.A. de C.V. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 408/2010. Fondo de Salud y Cultura, A.C. 11 de agosto de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Fernando Tinoco Ortiz.

Amparo en revisión 642/2010. Miguel Antonio Fernández Iturriza. 20 de octubre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 748/2010. Kumer, S.A. de C.V. 17 de noviembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Tesis de jurisprudencia 15/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de nueve de febrero de dos mil once.

- La deducibilidad de las **Deducciones No Estructurales** es **otorgada** por el legislador con base en el principio de *Libre Configuración Legislativa*, por lo que su confinamiento o eliminación no se considera violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Como las **Deducciones No Estructurales** no se vinculan con la obtención de los ingresos; a juicio de la integración actual de la Segunda Sala de la Corte Suprema, no afectan o influyen sobre la manifestación de riqueza gravada, ni impactan sobre la capacidad contributiva de los causantes.
- A juicio de los Ministros, la clasificación de las deducciones en *Estructurales* y *No Estructurales*, aplica tanto para personas físicas como para personas morales, puesto que deriva de un análisis general de las erogaciones, en las cuales incurren tanto personas físicas como morales.
- Otro motivo que soporta que la clasificación de las deducciones en *Estructurales* y *No Estructurales*, aplica tanto para personas físicas como para personas morales; deriva en que para ambos tipos de personas el objeto del impuesto es el mismo, es decir, son los ingresos.
- A partir del análisis que los Ministros (excepto la Ministro Margarita Luna), realizan de los conceptos deducibles contemplados en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (conocidos como deducciones personales); concluyen que las deducciones personales aparentemente califican como deducciones no estructurales, por considerar que estas se refieren a consumos personales cuya erogación **no incide** con la obtención de los ingresos.
- Atento a lo anterior, la Segunda Sala considera que la limitante global a las deducciones personales contemplada en el último párrafo del artículo 151

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, consignado en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

- Por lo que hace al *derecho al mínimo vital*, los Ministros reconocen que este principio deriva de la rectoría del Estado para el desarrollo nacional que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.
- Reconocen que el *derecho al mínimo vital* constituye una expresión del principio de proporcionalidad tributaria que contempla la posibilidad de que los ciudadanos no vean mermado su patrimonio, sino en la medida en la que cuenten con auténtica capacidad contributiva y por ende, evidencien contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales.
- Al respecto, afirman que si bien el Estado se encuentra obligado a garantizar que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura y a un medio ambiente sano; lo cierto es que este no necesariamente debe de brindarse a partir de concesiones o minoraciones fiscales (como las deducciones personales).
- A partir de lo anterior concluyen que, la limitante global a las deducciones personales contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tampoco transgrede el derecho al mínimo vital, puesto que a su parecer, no existe un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea a través de la legislación fiscal que El Estado garantice la satisfacción de servicios básicos que se encuentra obligado a prestar.

Habiendo expuesto los alcances de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.); a continuación se expondrán los alcances y extensión de los Principios y Reglas involucrados en nuestro análisis.

V. PRINCIPIOS Y REGLAS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA

Del análisis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.), así como de la ejecutoria de la que deriva, se advierte que convergen diversos principios que nuestra Corte Suprema ponderó para alcanzar las conclusiones respectivas, pasando también por la valoración de diversas disposiciones legales.

Es por ello que en este apartado se reproducirán las disposiciones legales aplicables más relevantes y se citarán los principios involucrados en el presente estudio.

V.I Disposiciones legales cuya constitucionalidad fue analizada en la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª)

- Artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014

“Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

[Tabla tarifa mensual]

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.”

- Artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014

“Artículo 111. *Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo

establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección:

I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección.

II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta Sección.

IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta Sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta Sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al quinto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

[Tabla tarifa bimestral]

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

[Tabla reducción]

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta Sección, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV de la presente Ley.”

- Artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014

“Artículo 129. *Las personas físicas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, cuyo pago se considerará como definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio derivadas de:*

I. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados.

II. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados a que se refiere la fracción anterior.

III. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

IV. Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

La ganancia o pérdida obtenida en el ejercicio se determinará, sumando o disminuyendo, según corresponda, las ganancias o pérdidas que deriven por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices

accionarios realizadas por el contribuyente o que obtengan en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores con los que opere o entidades financieras extranjeras con los que tenga un contrato de intermediación.

Las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y títulos a que se refieren las fracciones I a III anteriores se determinarán por cada sociedad emisora o títulos que representen dichos índices de la siguiente forma:

a) Se disminuirá al precio de venta de las acciones o títulos, disminuido con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su enajenación, el costo promedio de adquisición, adicionado con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su adquisición, el cual se calculará dividiendo el monto efectivamente pagado, por la compra de acciones o títulos, entre el número de acciones o títulos efectivamente comprados.

Este costo promedio de adquisición se actualizará desde la fecha de adquisición hasta el mes inmediato anterior a la fecha en que se efectúe la venta de las acciones en las bolsas de valores o mercados de derivados reconocidos.

Cuando el costo de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

b) En el caso de operaciones de préstamos de acciones o títulos realizadas conforme a las disposiciones jurídicas que regulan el mercado de valores en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, la ganancia del prestatario derivada de la enajenación en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos a un tercero de las acciones o títulos obtenidos en préstamo se determinará disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el costo comprobado de adquisición de las acciones de la misma emisora o los títulos que adquiriera en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos durante la vigencia del contrato respectivo para liquidar la operación con el prestamista. Para estos efectos, se podrá incluir en el costo comprobado de adquisición, el costo de las acciones que, en su caso, adquiriera el prestatario en virtud de capitalizaciones de utilidades u otras partidas del capital contable que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato. La cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones objeto del préstamo también podrá ser parte de dicho costo comprobado de adquisición cuando los dividendos sean cobrados por un tercero diferente del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación, su adquisición y de liquidación del préstamo.

Quando el prestatario no adquiera total o parcialmente las acciones o títulos que está obligado a entregar al prestamista dentro del plazo establecido en el contrato, la ganancia por la enajenación se determinará, por lo que respecta a las acciones o títulos no adquiridos, disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el precio de la cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados de las acciones o títulos al último día en que, conforme al contrato celebrado, debió restituirlos al prestamista. También podrá disminuir de dicho precio de venta la cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones no adquiridas objeto del préstamo durante el periodo que hayan estado prestadas, cuando los dividendos sean cobrados por un tercero distinto del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación y de liquidación del préstamo.

El precio de venta de las acciones o títulos se actualizará desde la fecha en la que se efectuó la enajenación de dichas acciones o títulos recibidos en préstamo y hasta la fecha en la que el prestatario los adquiera o haya debido adquirirlos, según corresponda, para liquidar la operación de préstamo.

Quando el costo comprobado de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación de que se trate.

En el caso de que el prestatario no restituya al prestamista, en los plazos establecidos, las acciones o títulos que éste le hubiere entregado en préstamo, se considerará que dichas acciones o títulos han sido enajenados por el prestamista al prestatario en la fecha en que debieron ser restituidos. Para estos efectos, la ganancia del prestamista se determinará conforme al inciso a) de este párrafo, considerándose como precio de venta de las acciones o títulos objeto del contrato su precio de cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados reconocido, al último día en que debieron ser adquiridos por el prestatario. Asimismo, se considerará que no tienen costo promedio de adquisición las acciones que obtenga el prestamista del prestatario en exceso de las que prestó al inicio del contrato, debido a la emisión de acciones por capitalización de utilidades u otras partidas integrantes del capital contable, que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato.

En el caso de las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, el resultado se determinará de conformidad con el artículo 20 de esta Ley.

Las entidades financieras autorizadas conforme a la Ley del Mercado de Valores para actuar como intermediarios del mercado de valores que intervengan en las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán hacer el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio. La información referente a dicho cálculo, deberá entregarse al contribuyente para efectos del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo. En caso de que se genere una pérdida fiscal en el ejercicio, los intermediarios del mercado de valores deberán emitir a las personas físicas enajenantes una constancia de dicha pérdida. Para efectos de la entrega de la información a que se refiere este párrafo, los intermediarios del mercado de valores deberán expedir las constancias correspondientes por contrato de intermediación, siempre que contengan de forma pormenorizada toda la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones que establece este artículo.

Cuando el contrato de intermediación bursátil celebrado entre el contribuyente y el intermediario del mercado de valores concluya antes de que finalice el ejercicio fiscal de que se trate, el intermediario deberá calcular la ganancia o pérdida generadas durante el periodo en que el contrato estuvo vigente en el ejercicio y entregar la información referida en el párrafo anterior. Cuando los contribuyentes cambien de intermediario del mercado de valores, estarán obligados a remitir al nuevo intermediario, toda la información relativa al contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo que haya efectuado durante el ejercicio de que se trate. Los intermediarios del mercado de valores que realicen el traspaso de la cuenta de un contribuyente deberán entregar al intermediario del mercado de valores receptor la información del costo promedio de las acciones o títulos adquiridos por el contribuyente actualizado a la fecha en que se realice dicho traspaso. El intermediario del mercado de valores que reciba el traspaso de la cuenta considerará dicha información para el cálculo del costo promedio de adquisición de las acciones o títulos cuando se efectúe su enajenación.

Los contribuyentes que realicen las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a través de contratos de intermediación que tengan con entidades financieras extranjeras que no estén autorizados conforme a la Ley del Mercado de Valores, deberán calcular la ganancia o pérdida fiscales del ejercicio y, en su caso, el impuesto que corresponda, así como tener a disposición de la autoridad fiscal los estados de cuenta en los que se observe la información necesaria para el cálculo de las ganancias o pérdidas derivadas de las enajenaciones realizadas en cada uno de los meses del ejercicio de que se trate.

En caso de que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior sustituyan a una entidad financiera extranjera por un intermediario del mercado de valores, deberán remitir al nuevo intermediario contratado toda la información relativa a su contrato, incluyendo las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo efectuadas por dichos

contribuyentes, a fin de que dicho intermediario efectúe el cálculo de la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio.

Cuando los contribuyentes generen pérdida en el ejercicio por las enajenaciones u operaciones a que se refiere esta Sección, podrán disminuir dicha pérdida únicamente contra el monto de la ganancia que en su caso obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El monto a disminuir por las pérdidas a que se refiere este párrafo no podrá exceder el monto de dichas ganancias.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se disminuyan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se disminuirá.

Cuando el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal durante un ejercicio pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas conforme a esta Sección y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, la cual deberá entregarse de manera conjunta a la declaración anual a que se refiere el artículo 150 de esta Ley.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general podrá establecer mecanismos que faciliten el cálculo, pago y entero del impuesto a que se refiere este artículo.

Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, cuando dicha enajenación se registre en bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, no pagarán el impuesto sobre la renta a que se refiere este artículo.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable, por lo que se deberá pagar y enterar el impuesto conforme a las demás disposiciones aplicables a la enajenación de acciones previstas por este Título:

1. A la enajenación de acciones o títulos que no se consideren colocados entre el gran público inversionista o a la celebración de operaciones a que se refieren las fracciones I, II, III y IV del presente artículo, cuya adquisición no se haya realizado en mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, con excepción de cuando se enajenen en bolsa de valores autorizadas, acciones o títulos que se consideren colocados entre el gran público inversionista, siempre y cuando los títulos que sean enajenados,

mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, no representen en ningún caso más del 1% de las acciones en circulación de la sociedad emisora de las acciones, y que en ningún caso el enajenante de las acciones o títulos encuadre en los supuestos contenidos en el numeral 2 siguiente.

En estos casos el enajenante de las acciones o títulos estará obligado a proporcionar al intermediario del mercado de valores que intervenga en la enajenación, la información necesaria para determinar la ganancia o la pérdida en la operación.

2. Cuando la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Mercado de Valores, en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Tampoco será aplicable para la persona o grupo de personas que, teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control y grupo de personas, las definidas como tales en el artículo 2 de la Ley del Mercado de Valores.

3. Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas, las efectuadas en ellas como operaciones de registro o cruces protegidos o con cualquiera otra denominación que impidan que las personas que realicen las enajenaciones acepten ofertas más competitivas de las que reciban antes y durante el periodo en que se ofrezcan para su enajenación, aun y cuando la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese dado el trato de operaciones concertadas en bolsa de conformidad con el artículo 179 de la Ley del Mercado de Valores.

4. En los casos de fusión o de escisión de sociedades, por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de las acciones de las sociedades fusionadas o escidente si las acciones de estas últimas sociedades se encuentran en cualesquiera de los supuestos señalados en los dos numerales anteriores.”

- Artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014

“Artículo 151. *Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones*

autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta Ley.

c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectuó el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta Ley, por el periodo que corresponda.

Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de sociedades de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del Capítulo IX de este Título.

En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los

términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo X de este Título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.”

- Artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014

“Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

[Tabla tarifa anual]

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta Ley.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.”

V.II Principios tributarios que convergen en la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017

a) Principio de Generalidad Tributaria

- b) Principio de Libre Configuración**

- c) Principio de Proporcionalidad Tributaria**

- d) Concepto de Estricta Indispensabilidad y Clasificación de Deducciones entre Estructurales y No Estructurales**

- e) Principio del Mínimo Vital**

VI. ANÁLISIS DOCTRINARIO Y JURISDICCIONAL

A propósito de la concurrencia de los principios citados, se estima oportunidad repasar sus elementos, evolución doctrinal y jurisdiccional, a efecto de darle soporte a las reflexiones sobre la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª), objeto de este estudio.

a) **Principio de Generalidad Tributaria**

El principio de *Generalidad Tributaria* parte del elemento denominado **generalidad**, el cual presentan todas las normas jurídicas.

Se afirma que una ley es **general** cuando se aplica a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, sin excepción.

Aterrizado al ámbito tributario, consideramos a la **generalidad tributaria** como el mandato constitucional por virtud del cual se conmina al creador de la norma fiscal, para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de **capacidad económica**.

Lo que permite y procura esta acepción, es lograr igualdad en la imposición fiscal entre el gran universo de individuos que manifiestan signos de riqueza.

Al respecto, el maestro Arrijo Vizcaíno define este principio de la siguiente forma:

*“El Principio de **Generalidad Tributaria** puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los créditos fiscales aquellas personas, físicas o morales, o unidades económicas sin personalidad jurídica, que **por cualquier motivo o circunstancia***

se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias.”⁸

(Énfasis añadido)

El encabezado del artículo 31 y la fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyen el fundamento de este principio, en la parte en la que la disposición consigna: **“Son obligaciones de los mexicanos”**, ya que esta expresión engloba a toda persona que se ubique en cualesquiera de las hipótesis normativas a que se refiere la legislación jurídico-tributaria.

Por cómo se encuentra redactada la disposición, resulta incorrecto afirmar que la obligación de contribuir es exclusiva de los mexicanos (y no así de los extranjeros que obtengan riqueza en México), puesto que el lenguaje utilizado en la Carta Magna es *superabstracto*, lo que significa que debe de interpretarse con gran amplitud de criterio sobre lo que quiso decir el constituyente; tal como lo hizo nuestra Corte Suprema al afirmar –sin mayores tapujos– que el artículo 31 constitucional representa el fundamento para exigir también a los extranjeros el pago de las contribuciones que causen en México.

Ahora bien, a través del siguiente precedente, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, define al principio de *Generalidad Tributaria* de la siguiente forma:

“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO. Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el **principio de generalidad tributaria** se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos

⁸ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*; México, Editorial Themis, 2007, p. 248.

imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.”⁹

(Énfasis añadido)

En efecto, para nuestro Máximo Tribunal, el Principio de *Generalidad Tributaria* es definido como “*la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica*”.

Continúa señalando la Primera Sala, que esta condición de generalidad se alcanza bajo 2 enfoques, uno en sentido afirmativo y el otro en sentido negativo:

El **enfoque afirmativo** asume que todos los individuos que manifiesten capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos, así que le corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad se plasmen en una

⁹ Tesis Aislada 1a. IX/2009 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Enero de 2009

norma tributaria como supuestos de causación, de manera que nadie tenga un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria.

El **enfoque negativo** se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva.

Asimismo, este principio constituye un límite constitucional a la *libertad de configuración del sistema tributario* (principio que analizaremos en el siguiente apartado).

Lo anterior es confirmado por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, en el siguiente precedente:

“PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LA CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS.- Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 811/2008, del que derivó la tesis aislada 1a. IX/2009 (*), estableció que el principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el cual se traduce en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria en sentido negativo, obliga a enfatizar la proscripción de la condonación no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las condonaciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, justificarse razonablemente en el marco constitucional, es decir, cuando se introducen deben seguirse bases objetivas, de forma tal que los medios utilizados resulten razonables en proporción con los fines perseguidos.”¹⁰

(Énfasis añadido)

Igualmente, este precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos permite afirmar que, conforme al principio de *generalidad tributaria*, ninguna

¹⁰ Tesis Aislada 1a. CCCXC/2014 (10a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Noviembre de 2014

persona tiene derecho a no contribuir a los gastos públicos, cuando efectivamente pone de manifiesto un signo de capacidad contributiva que justifique la imposición.

Por lo que hace a nuestro estudio, resulta fundamental destacar que este principio de *Generalidad Tributaria* se encuentra vinculado a la **capacidad económica** del individuo.

De ahí que este principio no asuma que todos los individuos se encuentran obligados a pagar impuestos; sino que todos los individuos con capacidad económica contribuyan con el Estado a través del pago de tributos; naturalmente, siempre que se actualice alguno o algunos de los supuestos de hecho consignados en la norma fiscal.

Esta idea es secundada por el maestro Flores Zavala, quien categóricamente sostiene lo siguiente:

*“El **Principio de Generalidad** no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones...”¹¹*

(Énfasis añadido)

Aunque en otras palabras, el maestro Arrijoa Vizcaíno comulga con esta idea, tal como se desprende a continuación:

*“Al hablar de **generalidad** en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de **uniformidad** con el que, indebidamente pero con frecuencia, suele confundirse. Distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es **general** cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se*

¹¹ Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*; México, Editorial Porrúa, 1997, p. 179.

*afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”: o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es **uniforme** cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad jurisdicción de quien la emita.”¹²*

(Énfasis añadido)

Es decir, el Principio de **Generalidad Tributaria** se refiere a la obligación de los individuos a contribuir para el gasto público, y para el legislador, a considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada.

b) Principio de Libre Configuración

El Estado constituye el ente creado por el hombre para organizar a las personas dentro de una sociedad, vinculadas al cumplimiento de las normas impuestas para lograr el bienestar común y la convivencia armoniosa de la colectividad.

Pero debemos tener presente que el Estado por sí mismo, no puede existir en una sociedad, sino que es esta última, quien se encarga de generar su existencia y mantener vivo su poder de imperio.

Al crear la sociedad un ordenamiento supremo que regula la organización del propio Estado, también le confiere ciertas facultades para que pueda imponer el orden y exigir el cumplimiento de las obligaciones a cada uno de sus gobernados (personas sujetas al régimen del Estado).

En nuestro caso concreto, tenemos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el máximo ordenamiento que contempla las obligaciones a las que están sujetos los ciudadanos mexicanos, el cual también contempla un

¹² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., página 248.

apartado que regula la organización y funcionamiento de los órganos que comprenden al Estado.

Ahora bien, la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, le concede facultades al Poder Legislativo para emitir aquellas leyes que sean necesarias con la finalidad de regular la conducta de los ciudadanos, así como de los poderes públicos que formen parte del Estado.

Dichas leyes que emanen del Poder Legislativo, no son más que la viva voz expresando la voluntad ciudadana, toda vez que al ser el propio Poder Legislativo, el órgano elegido por los integrantes del estado, podemos entender que las decisiones que tome dicho poder al emitir las leyes que correspondan, comprenden aquella voluntad del pueblo en ese preciso momento histórico.

Lo anterior, cobra extrema relevancia puesto que el derecho que actualmente nos rige, no puede corresponder a aquel que existía en tiempos de la Nueva España, con el gobierno de los virreyes, o mucho menos corresponde a aquel que regulaba la conducta de los ciudadanos cuando se encontraba como presidente Porfirio Díaz, sino que la propia sociedad al ir evolucionando, requiere que existan modificaciones a su estructura normativa.

Por ello, tomando en consideración que las leyes que emanen del Poder Legislativo deben redactarse acorde con el cuerpo constitucional, los legisladores en el ámbito de sus funciones, tienen plena *Libertad de Configuración*, la cual no constituye una facultad discrecional, sino la verdadera libertad de realización en cuanto a contenidos normativos.

Al respecto, el maestro Sergio Francisco de la Garza afirma que esta *libertad de configuración* emana del ejercicio del Poder Tributario, al que define de la siguiente forma:

*“Recibe el nombre de **Poder Tributario** la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”¹³*

(Énfasis añadido)

Tomando en consideración que el objetivo del sistema tributario lo constituye el sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios, todo dentro de un marco legal siguiendo los principios de proporcionalidad y equidad, tenemos que el propio sistema está compuesto por varias normas, que en su conjunto buscan la consecución del referido objetivo constitucional.

Así, la creación de los sistemas fiscales, se encuentra a cargo del Poder Legislativo, quien cuenta con la facultad para definir el orden y las políticas en materia tributarias, que atendiendo a cada momento histórico, deberán cumplir con el propósito para el que son creadas, **siempre** tomando en consideración los límites constitucionales que compactan esa facultad.

Es por ello, que el diseño tributario está previsto para ser cambiado por los legisladores, en aras del principio con que cuentan de *libre configuración*, mismo al que acceden debido a la representación legal que les confiere la ciudadanía.

Al igual que con los demás principios de justicia fiscal, nuestro Máximo Tribunal también ha emitido su propio pronunciamiento, el cual podemos apreciar en la siguiente jurisprudencia:

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.-El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo

¹³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano; Distrito Federal, México, Editorial Porrúa, 2003, p. 207.

asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales."¹⁴

(Énfasis añadido)

Ahora bien, atendiendo al *principio democrático* y al *principio de separación de poderes* (este último obra de J. Montesquieu), ambos generan como consecuencia natural, que los otros órganos del Estado (entre ellos el juzgador constitucional) aseguren el respeto a la *libertad de configuración* con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo. Respecto de las materias relacionadas con la política económica y tributaria, la intensidad del escrutinio constitucional no es de carácter estricto, sino flexible o laxo; en atención a que el legislador cuenta con una amplia *libertad en la configuración* normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo.

Es así como, a juicio de nuestra Corte Suprema, es claro que la fuerza normativa del *principio democrático* y del *principio de separación de poderes* pretende que los otros órganos del Estado –entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la *libertad de configuración* con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

Lo anterior, incluso se ve corroborado por la siguiente tesis de jurisprudencia:

¹⁴ Jurisprudencia 1a. 159/2007 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Diciembre de 2007

“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESCRITO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.”¹⁵

(Énfasis añadido)

No obstante lo anterior, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contempla las garantías que deben observarse dentro

¹⁵ Jurisprudencia 1a. 84/2006 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Noviembre de 2006

del sistema tributario, toda vez que señala que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por ello, tenemos que el citado precepto, constituye la base fundamental sobre la cual se erigen tanto los derechos como las obligaciones del sistema tributario mexicano, toda vez que contempla la obligación constitucional de los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público para el sostenimiento del Estado, y por otro lado, establece el límite que deben observar los órganos del Estado, en el ejercicio de sus poderes y facultades.

Dichos principios, recogidos por el artículo 31, fracción IV, Constitucional; si bien son independientes unos de otros, componen un auténtico bloque normativo, que como se menciona, constituye la base del sistema tributario mexicano.

Por todo lo anterior, podemos concluir que el principio de *libre configuración legislativa*, lo constituye aquella facultad constitucional inherente a los legisladores, para modificar las leyes y llevar las adecuaciones históricas atendiendo a distintas características que regulan en un tiempo y lugar específicos, siempre observando acatar los demás principios constitucionales en materia tributaria.

c) Principio de Proporcionalidad Tributaria

Analizando el principio de proporcionalidad tributaria, nuestra Constitución consagra que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función a la capacidad contributiva del individuo, es decir, en función de su auténtica capacidad económica, que no es más que la potencialidad real del sujeto pasivo a contribuir al gasto público.

El Principio de Proporcionalidad Tributaria encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece textualmente lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional** y equitativa que dispongan las leyes."*

(Énfasis añadido)

De la anterior transcripción se advierte que nuestra Constitución contempla que todo gobernado debe contribuir al gasto público de forma proporcional.

El *principio de proporcionalidad de las contribuciones*, necesariamente se debe vincular con el concepto "**capacidad económica**", lo cual obedece a que la obligación de un gobernado de contribuir a la satisfacción del gasto público debe fijarse en proporción a su riqueza, pues sólo habiendo esta última puede exigirse a alguien que la comparta con el Estado.

De esta forma, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, esto es, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de las mismas, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

La citada garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, debiendo pagar más quien tiene una mayor capacidad y menos el que la tiene en menor proporción.

Para dar cumplimiento al *principio de proporcionalidad tributaria* los contribuyentes deben ser gravados diferencialmente, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo referente al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda.

Incluso lo anterior lo ha reconocido nuestro Máximo Tribunal en las tesis de jurisprudencia que se transcriben a continuación:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”¹⁶

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del

¹⁶ Jurisprudencia P./J. 109/99 (9a.), Pleno SJCN, Semanario Judicial de la Federación de Noviembre de 1999

*impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.*¹⁷

(Énfasis añadido)

De los criterios antes transcritos se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que por capacidad contributiva debe entenderse aquella que refleja la capacidad económica del sujeto que soporta la carga del tributo.

En este mismo sentido, el autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno, en su obra Derecho Fiscal, sostiene sobre el principio de proporcionalidad de las contribuciones, lo siguiente:

“...cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca en cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

*Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.*¹⁸

(Énfasis añadido)

¹⁷ Jurisprudencia P./J. 10/2003 (9a.), Pleno SJCN, Semanario Judicial de la Federación de Mayo de 2003

¹⁸ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., página 257.

Por lo que hace a la doctrina internacional, los maestros Arturo Pérez de Ayala y Eusebio González opinan sobre el *Principio de Proporcionalidad Tributaria* (para ellos conocido como *Principio de Capacidad económica como Medida del Impuesto*) lo siguiente:

*“En este plano concreto, para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la **capacidad económica**, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya que no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota de impuesto que sobre ellos recaiga.”¹⁹*

(Énfasis añadido)

De lo anterior se concluye que la citada garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, debiendo pagar más quien tiene una mayor capacidad y menos el que la tiene en menor proporción, para que en cada caso el impacto sea, no sólo distinto en cantidad, sino en lo referente al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, el cual debe determinarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o a la manifestación de riqueza gravada.

d) Concepto de Estricta Indispensabilidad y Clasificación de Deducciones entre Estructurales y No Estructurales

A lo largo de este estudio se han analizado diversos principios de justicia fiscal, de cuyo análisis podemos advertir que –desde su particular ángulo– cada uno aspira a lograr que la Facultad Tributaria del Estado grave a los individuos a partir de su auténtica **capacidad contributiva**.

¹⁹ Pérez de Ayala, Arturo y González, Eusebio. *Derecho Tributario I*; Salamanca, España, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 158.

Medir la potencialidad real de los individuos para contribuir a los gastos públicos no representa una tarea sencilla. Para alcanzarla es necesario considerar la particular situación del contribuyente, a fin de verificar en principio, si puede soportar una carga contributiva, y de ahí, cuantificar hasta cuánto resulta justo exigirle su aportación.

Derivado de esta complejidad es que los estudiosos de la apasionante materia tributaria, han clasificado a los tributos –y en particular a los impuestos– a partir de diferentes criterios.

La clasificación más popular y conocida de las contribuciones divide a los tributos en **directos** o **indirectos**.

El maestro Emilio Margain, simplifica el contenido de esta clasificación al afirmar lo siguiente:

“lo correcto es considerar como **impuestos directos** aquellos que gravan los rendimientos y como **indirectos** los que gravan consumos.”²⁰

(Énfasis añadido)

En tales condiciones, podemos afirmar que los **impuestos directos** son aquellos que gravan la ganancia, utilidad, rendimiento o renta.

En nuestro sistema tributario mexicano, el ejemplo por excelencia es el impuesto sobre la renta, que como su nombre indica, grava los incrementos o modificaciones positivas del patrimonio de los contribuyentes.

Los **impuestos indirectos**, son aquellos que gravan manifestaciones indirectas o presunciones de riqueza, es decir, actos de consumo.

²⁰ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Distrito Federal, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 89 y 90.

En nuestro sistema tributario mexicano, el caso típico de un impuesto indirecto es el impuesto al valor agregado, cuyo objeto consiste en gravar ciertas transacciones de consumo; tales como la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Ahora bien, por lo que hace a los impuesto directos (como el impuesto sobre la renta), resulta indispensable definir en la norma los presupuestos de hecho que permitan gravar la modificación positiva del patrimonio de los contribuyentes, a saber, la renta.

Para ello, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala cuáles serán los ingresos que el contribuyente deberá acumular para la determinación del gravamen.

Sin embargo, para evitar que el impuesto grave una renta bruta o ficticia, resulta indispensable también disminuir del gravamen aquellos gastos en que incurrió el contribuyente; de tal suerte que la diferencia entre los ingresos y estas disminuciones debiera arrojar la utilidad neta del contribuyente, la cual constituye *per se* el objeto de este impuesto.

Estas disminuciones son nombradas '*deducciones*' y constituyen conceptos que la norma permite descontar de los ingresos, ya sea porque su erogación se encuentra vinculada indispensablemente a la obtención del ingreso o porque su concesión obedece a otros fines.

Es aquí en donde encuentra cabida la ***Clasificación de Deducciones entre Estructurales y No Estructurales*** y el ***Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'***, ya que ambos conceptos tienden a organizar el universos de deducciones.

Comenzaremos destacando que tanto la *Clasificación de Deducciones entre Estructurales y No Estructurales*, como el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'*, emergen de una corriente doctrinaria bastante reciente, razón por la cual, el único antecedente doctrinal que encontramos sobre los mismos lo ubicamos en España, el cual fue recogido por nuestro Máximo Tribunal para resolver controversia fiscales relacionadas con el cumplimiento del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

- **Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'**

Como su nombre lo indica el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'* se refiere a que los gastos o erogaciones que se vinculen con la obtención o generación de los ingresos deben de considerarse deducibles, a efecto de que el tributo grave la auténtica ganancia, utilidad o renta neta del contribuyente.

Es decir, un gravamen que no contemple dentro del catálogo de sus deducciones alguna erogación vinculada como costo de generación del ingreso, no estará gravando la utilidad real del contribuyente, sino una utilidad ficticia o 'cuasiutilidad' y dado que el objeto del impuesto es precisamente gravar la utilidad real o neta, este gravamen estaría viciado de inconstitucional por incumplir con el Principio de Proporcionalidad Tributaria consignado en la norma constitucional.

Así, bajo el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'*, todas aquellas erogaciones vinculadas con los costos para la producción o incremento del ingreso, deben ser consideradas como deducibles para la determinación del impuesto directo de que se trate.

Este principio es reconocido por nuestro Máximo Tribunal, tal como se desprende a continuación:

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones; a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.”²¹

(Énfasis añadido)

En efecto, a juicio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las erogaciones necesarias para generar el ingreso del contribuyente deben ser reconocidas por el legislador, en cabal cumplimiento al Principio de Proporcionalidad en materia Tributaria, puesto que con ello se salvaguarda que se grave a los individuos de conformidad con su capacidad contributiva y adecuada potencialidad para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.

²¹ Tesis Aislada 1a. XXIX/2007 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Febrero de 2007

Así, podemos afirmar que bajo este *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'* los desembolsos a cargo de los contribuyentes deben reconocerse como deducibles en la medida en que se acredite su estrecha vinculación con los ingresos o con la intención de producirlos.

- **Clasificación de Deducciones entre Estructurales y No Estructurales**

Como su nombre lo indica, esta clasificación reconoce dos tipos de deducciones: *deducciones estructurales* y *deducciones no estructurales*.

Su distinción oscila –precisamente– en el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'*.

Si el concepto que contempla la deducción cumple el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'* se considera una **Deducción Estructural**.

Por el contrario, cuando el concepto NO cumple el *Principio de 'Indispensabilidad de las Erogaciones realizadas para obtener los Ingresos Gravables'* se considera una **Deducción No Estructural**.

Podemos afirmar que las **Deducciones Estructurales**, corresponden a las erogaciones necesarias para generar o incrementar el ingreso del contribuyente, mientras que las **Deducciones No Estructurales**, se erigen como erogaciones no necesarias o indispensables para generar el ingreso del causante.

Hasta aquí, un cuestionamiento válido sería el siguiente: ¿por qué considerar deducibles conceptos que no se encuentran vinculados estrechamente con la obtención de ingresos?

Lo anterior obedece a 2 razones fundamentales:

- a) Porque a través de este incentivo fiscal se alienta a los contribuyentes a realizar actividades que afectan positivamente a la sociedad, las cuales el Estado desea se verifiquen para cumplir con políticas económicas, sociales o culturales (fines extrafiscales); y
- b) Porque existen ingresos tendientes a la satisfacción de una vida digna que por mandato constitucional no deben ser gravados (*Principio al Mínimo Vital*).

En el primer supuesto (*incentivo fiscal*), el Estado renuncia a una parte de la recaudación que legítimamente le correspondía, a fin de cumplir ciertos fines parafiscales. Lo anterior no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida parcialmente por el Estado.

En el segundo supuesto (*Mínimo Vital*), el Estado **NO renuncia a recaudación alguna**, sino que sólo reconoce la limitante de su potestad para recaudar recursos destinados a la satisfacción de necesidades básicas a cargo de los contribuyentes. Es decir, en este último caso, no se concede ningún beneficio, sólo se reconoce un derecho.

A propósito de las *Deducciones No Estructurales*, la Dra. Velarde Aramayo afirma que existen **Gastos Fiscales** y **Beneficios Fiscales**.

A los *gastos fiscales* los define como:

“la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que previsiblemente se producirá en el ejercicio como consecuencia de

la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social”²²

(Énfasis añadido)

A los *beneficios fiscales* los define del siguiente modo:

“Entendemos por tales los tratamientos sustractivos de la carga tributaria que son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, de carácter derogatorio o complementario que tiene como prioridad generar posiciones preferenciales en los sujetos que gocen de los mismos. Constituyen un gasto fiscal y afectan a cualquiera de los elementos configuradores de los tributos elegidos, bien sea una fase liquidatoria o en momentos anteriores o posteriores.”²³

(Énfasis añadido)

Asimismo, la propia Dra. Velarde distingue entre *Gastos Fiscales* y *Beneficios Fiscales*, al reconocer que si bien todo *Beneficio Fiscal* califica como *Gasto Fiscal*, no todo *Gasto Fiscal* representa un *Beneficio Fiscal*, esto porque existen *Gastos Fiscales* que buscan evitar que el tributo percuta sobre importes mínimos de existencia como el *Mínimo Vital*.

A continuación se transcribe lo señalado por la Dra. María Velarde:

*“Todo beneficio fiscal es un gasto fiscal, pero no todo gasto fiscal supone necesariamente un beneficio; así por ejemplo, en los supuestos de **mínimos vitales** evidentemente existe una pérdida de ingresos para el Estado, pero no por ello debemos afirmar que se está beneficiando al sujeto pasivo, en todo caso mucho más correcto sería señalar que no se lo está perjudicando.”²⁴*

(Énfasis añadido)

Es así como la Dra. Velarde justifica la clasificación cuyo análisis nos ocupa en este apartado, señalando a la letra lo siguiente:

²² Velarde Aramayo, María Silvia. *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*; Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 1997, p. 35.

²³ Velarde Aramayo, María Silvia. Ob. Cit., página 53.

²⁴ Velarde Aramayo, María Silvia. Ob. Cit., página 36.

*“Así, la cuestión fundamental que pretende distinguir la **clasificación de deducciones entre estructurales y no estructurales**, radicar en asumir criterios que permitan identificar cuándo nos encontramos ante un auténtico beneficio y cuando estamos frente a mecanismos técnicos de adecuación del tributo.”²⁵*

Por lo que hace a las *deducciones estructurales*, la Dra. María Silvia Velarde las denomina ‘**Minoraciones Estructurales**’ y al respecto realiza una serie de notas que consideramos no sólo atinadas sino también ilustrativas para lograr una comprensión integral de lo que implica esta figura.

A continuación se reproduce en lo conducente parte de su teoría:

“Son minoraciones de índole estructural aquellas que operan desde el interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base imponible, del tipo de gravamen o de la cuota tributaria.”

*Pueden afectar a la riqueza o al sujeto gravado, en base a consideraciones que obedecen fundamentalmente a la **aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos o a la propia condición del sujeto** y no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales con carácter secundario.*

Se trata de institutos de signo negativo que configuran las modalidades que el tributo puede asumir y que no tienen como objetivo el conferir o generar posiciones preferenciales. En este sentido, no constituyen un gasto fiscal porque sustancialmente no hay una pérdida de recursos para el Estado, toda vez que se trata de ingresos “aparentes” que en caso de recaudarse chocarían frontalmente con los criterios de justicia que presiden la imposición. No es posible, por tanto, equipararlos o sustituirlos por subvenciones públicas ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas.

Así, es posible manifestar que las minoraciones de tipo estructural se dirigen fundamentalmente a la especificación del contenido y límites de la capacidad para contribuir, pero que con carácter secundario también satisfacen exigencias de índole no fiscal, al contrario, en los beneficios, el objeto prioritario se dirige a plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público, y accesoriamente también pueden encaminarse a delimitar de manera más concreta la capacidad para contribuir de determinados sujetos pasivos, la cual en ocasiones es más aparente que real.

²⁵ Velarde Aramayo, María Silvia. Ob. Cit., página 37.

Resulta por tanto, correcto indicar que las sustracciones de índole estructural no constituyen un gasto fiscal aunque en ocasiones, y en menor medida, puedan también presentar rasgos de extrafiscalidad íntimamente ligados con el justo reparto de las cargas tributarias.”²⁶

(Énfasis añadido)

A propósito de lo transcrito basta insistir que, desde el ángulo doctrinal, las *deducciones no estructurales* o *minoraciones estructurales* constituyen sustracciones de índole estructural que pretenden subjetivizar el tributo para alinearlo –una vez más– a la real y auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Finalmente, no dejamos de advertir lo que señala la propia Corte Suprema respecto de lo que debemos entender como *deducciones estructurales* y *deducciones no estructurales*, para el impuesto sobre la renta:

“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. **Estructurales**, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se

²⁶ Velarde Aramayo, María Silvia. Ob. Cit., página 58 y 59.

dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. **No estructurales o "beneficios"**, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público."²⁷

(Énfasis añadido)

A partir de lo expuesto es posible afirmar, que a través del reconocimiento **deducciones estructurales** se logra que el impuesto sobre la renta efectivamente grave la renta neta o utilidad real de los individuos; y que mediante las **deducciones no estructurales** se ampara el derecho al mínimo vital de los individuos y –ocasionalmente– sirve también como instrumento para incentivar conductas tendientes a la consecución de fines de política económica o social.

e) **Principio del Mínimo Vital**

El concepto al '*Mínimo vital*', constituye una figura también reconocida en diversas latitudes como '*Mínimo Existencial*' o '*Mínimo de Subsistencia*'.

²⁷ Jurisprudencia 1a./J. 15/2011 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Febrero de 2011

A través de este derecho fundamental se exige del Estado, el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, en la medida en la que se parte de la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.

Este derecho fundamental no es exclusivo de la materia tributaria, tan es así que su existencia deriva de diversas disposiciones constitucionales, tal como lo reconoce nuestro Máximo Tribunal en el precedente jurisprudencial siguiente:

“DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.- El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.”²⁸

(Énfasis añadido)

²⁸ Tesis Aislada 1a. XCVII/2007 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Mayo de 2007

En efecto, el *derecho al Mínimo Vital* es reconocido en el ámbito interno del Estado Mexicano en los artículos 1º, 3º, 4º, 13, 25, 27, **31, fracción IV** y 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que hace a la materia hacendaria, el *derecho al Mínimo Vital* se erige como como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña un derecho humano a favor de los individuos, por virtud del cual la autoridad tributaria debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de estos.

Lo anterior incluso es reconocido por nuestra Corte Suprema a través del siguiente precedente:

“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.- Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus

*necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.*²⁹

De la lectura del precedente anterior, también se desprende una limitante constitucional (consecuencia del *derecho al Mínimo Vital*) a cargo del Estado para gravar aquellos recursos necesarios para la subsistencia de las personas, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre dicho mínimo indispensable, es decir, se erige un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir, en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.

Lo anterior no implica que el contribuyente debe de encontrarse en estado famélico para gozar de esta prerrogativa, sino que se refiere al deber del Estado de garantizar, ya sea mediante acciones positivas o negativas, la satisfacción de necesidades fundamentales.

Esto es, ya sea a través de la prestación de servicios básicos que aseguren la dignidad humana (acciones positivas), o a través de la concesión de beneficios fiscales mediante los cuales se reconozcan las erogaciones sufridas por los individuos para la satisfacción de dichas necesidades básicas (acciones negativas).

Aunque no existe una definición concreta en materia tributaria sobre el *derecho al Mínimo Vital*, el Ministro José Ramón Cossío y el Magistrado Juan Carlos Roa describen este derecho del siguiente modo:

*“Por lo que hace a la materia hacendaria, el derecho al **mínimo vital** se configura como la exigencia fundamental de un monto o un porcentaje que no esté sujeto a ninguna clase de imposición,*

²⁹ Tesis aislada P. VIII/2013 (9a.), Pleno, Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas

*dada la trascendencia de éste para efectos de llevar una vida digna.*³⁰

(Énfasis añadido)

En otras palabras, como manifestación del Principio de Proporcionalidad Tributaria, el *derecho fundamental al Mínimo Existencial* consigna la obligación a cargo del Estado para abstenerse de gravar o de permitir la disminución sobre el tributo, del importe que permita que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud –incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación– transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable.

Igualmente, resulta justo reconocer que en la medida que el Estado garantice la real y eficiente satisfacción de las necesidades descritas en el apartado anterior, su potestad tributaria no deberá verse acotada a través de medidas permisivas en las normas tributarias.

Contrario sensu, siempre que la oferta de servicios públicos que brinde el Estado se vea superada por la demanda poblacional de dichos servicios, será obligación del propio Estado reconocer como no gravados los recursos que los individuos eroguen para satisfacer por su cuenta dichas necesidades primarias, o de permitir su disminución en la determinación del tributo.

La intención de este principio radica en que, si bien el Estado es responsable de garantizar la satisfacción de necesidades básicas como la vivienda, educación, salud, ambiente sano, entre otros; lo cierto es que la oferta de servicios es avasalladoramente superada por la demanda de la población, lo que incide en que los individuos –a cuenta de sus respectivos patrimonios personales– tengan que sufragar dichas necesidades contratando servicios de esta naturaleza para lograr una vida digna.

³⁰ Cossío, José Ramón y Roa, Juan Carlos. *Derecho Tributario*; artículo intitulado *El derecho al mínimo vital en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*; 1ª ed., México, Editorial Porrúa, Escuela Libre de Derecho 2012, p. 723.

De ahí que el principio al *Mínimo Vital* (a través de las deducciones personales, de la protección al salario mínimo y de algunos conceptos gravados a tasa 0% por el impuesto al valor agregado) pretende remediar este desequilibrio permitiendo disminuir estas erogaciones del tributo o absteniéndose de gravarlas.

Lo anterior no implica que dichas prerrogativas fiscales se tengan que conceder indiscriminadamente a favor de los contribuyentes, ya que el Estado cuenta con la potestad de condicionar estos beneficios al cumplimiento de diversos requisitos (en ejercicio del Principio de Libre Configuración), sin embargo, tal como nuestra Corte Suprema consistentemente había resuelto hasta 2007, dichas limitantes **SIEMPRE** deben de justificarse a la luz del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Esto es, que tales condicionantes deben orientarse invariablemente a resguardar los signos de capacidad económica, buscando gravar únicamente la auténtica potencialidad del contribuyente para contribuir al gasto público.

En el ámbito internacional, el *derecho al Mínimo de Existencia* es reconocido en diversos instrumentos, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos³¹, que en sus artículos 23 y 25 señala lo siguiente:

“Artículo 23

1. Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo.

2. Toda persona tiene derecho, sin discriminación alguna, a igual salario por trabajo igual.

*3. Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la **dignidad humana** y que será*

³¹ La *Declaración Universal de los Derechos Humanos* fue aprobada y proclamada el 10 de diciembre de 1948, mediante la resolución 217 A (II), de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas.

completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social.

4. Toda persona tiene derecho a fundar sindicatos y a sindicarse para la defensa de sus intereses.”

“Artículo 25

1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.”

(Énfasis añadido)

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales³², señala en su dispositivo 7 lo siguiente:

“Artículo 7

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:

i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;

ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto;

b) La seguridad y la higiene en el trabajo;

c) Igual oportunidad para todos de ser promovidos, dentro de su trabajo, a la categoría superior que les corresponda, sin más consideraciones que los factores de tiempo de servicio y capacidad;

d) El descanso, el disfrute del tiempo libre, la limitación razonable de las horas de trabajo y las variaciones periódicas pagadas, así como la remuneración de los días festivos.”

³² El *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales* fue adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, en su resolución 2200 A (XXI), del 16 de diciembre de 1966.

“Artículo 11

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.”

(Énfasis añadido)

Igualmente, este derecho humano al *Mínimo Vital* también es reconocido en el artículo 7 del *Protocolo adicional a la Convención Americana sobre derechos humanos en materia de derechos Económicos, Sociales y Culturales*, conocido como el ‘Protocolo de San Salvador’³³ que señala a la letra lo siguiente:

“Artículo 7

Condiciones Justas, Equitativas y Satisfactorias de Trabajo

Los Estados partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:

- a. una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción; ...”

(Énfasis añadido)

Si bien los preceptos legales transcritos no refieren literalmente la expresión ‘*derecho al Mínimo Vital*’, lo cierto es que todas estas legislaciones coinciden en que el ser humano tiene derecho a las condiciones que le permitan tener una **vida digna**; condiciones que se traducen entre otras, en salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales, salario remunerador, entre otros.

³³ El *Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”* fue aprobado y ratificado por México el 03 de agosto de 1996.

Por lo que hace al enfoque doctrinal, resulta oportuno citar lo expuesto por el Dr. Marco César García Bueno en el artículo denominado “El impuesto sobre las Personas Físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva”³⁴, que a la letra señala lo siguiente:

*“El actual impuesto que grava la renta de las personas físicas no prosee ningún esquema para proteger la unidad familiar. Estamos conscientes, sin embargo, que la capacidad contributiva se ve afectada por el número de personas que un contribuyente tiene a cargo: hijos y padres: Nuestro impuesto está en posibilidad de clasificar a los contribuyentes no sólo por la cuantía de sus rentas, sino también por las obligaciones familiares que posee, factores que son unidades de medida de su capacidad contributiva. En México, no se da un trato preferencial a la familia, se gravan los ingresos de sus titulares, apegados a criterios cuantitativos de riqueza. No importan las condiciones, ni las necesidades que la unidad familiar tenga. **El legislador, en un trato por demás injusto, grava la renta de las personas físicas sin examinar la condición en la que éste se encuentre con respecto a su unidad familiar.** Incluso, no distingue entre familias donde la totalidad de los ingresos son obtenidos por una sola persona (familias monoparentales), quien a su vez asume la guarda y custodia de quienes integran el núcleo familiar, y aquellas otras donde ambos cónyuges trabajan. Un panorama diferente, pero igual de preocupante, se presenta en la unidad familiar; con respecto al pago del impuesto sobre la renta de quienes perciben ingresos apenas suficientes para satisfacer las necesidades primarias. **Es inverosímil que al día de hoy tengamos regímenes fiscales que sólo valoren, en la determinación de las cartas tributarias, aspectos cuantitativos de riqueza, olvidando aquellos otros de naturaleza cualitativa.** En estos casos, las cargas tributarias suelen recaer sobre índices ficticios de ella, en tanto la cantidad de ingresos percibidos se convierten en la base del impuesto, sin posibilidad de establecer procedimientos para su individualización. Un ejemplo digno de mención es el que se presenta en el régimen establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para las personas que obtienen ingresos por salarios, y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. De acuerdo a este apartado de la ley, todo trabajador paga impuesto por el monto total de sus ingresos, sin importar sus necesidades, situación personal y familiar en la que se encuentre. **Se concibe, así, un impuesto desproporcionado a la verdadera situación impositiva del contribuyente, y, por ende, contrario a los principios de justicia material.** Desgraciadamente esta situación no sólo pervive en México, sino también en la mayoría de los países pobres o en proceso de desarrollo. La solución: crear una normativa secundaria que favorezca el trato de favor para la unidad familiar: **Un ejemplo de ellos lo encontramos en España, en la Ley 40/1998, del 9 de diciembre, reguladora del IRPF, que al determinar el objeto del***

³⁴ Temas Selectos de Derecho Tributario, Ed. Porrúa, México 2008, p.81.

impuesto en su artículo 2º establece: “...El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”. El contribuyente sólo será aquél que obtenga una renta que cuantitativamente esté por encima del mínimo vital personal y familiar. Y adquiere un derecho importantísimo para todo contribuyente, en tanto facilita que sólo los recursos disponibles sean objeto del impuesto.”

(Énfasis añadido)

Es así como –a juicio del Dr. García Bueno– para considerar proporcional a un impuesto directo, este deberá gravar la renta disponible del contribuyente, una vez que la cuantía del mínimo personal y familiar (mínimo vital) haya sido disminuida.

Del mismo modo la Dra. María Silvia Velarde, afirma sobre los mínimos vitales lo siguiente:

*“Todo beneficio fiscal es un gasto fiscal, pero no todo gasto fiscal supone necesariamente un beneficio; así por ejemplo, en los supuestos de **mínimos vitales** evidentemente existe una pérdida de ingresos para el Estado, pero no por ello debemos afirmar que se está beneficiando al sujeto pasivo, en todo caso mucho más correcto sería señalar que no se lo está perjudicando.”³⁵*

(Énfasis añadido)

Concluimos con la afirmación de la Dra. Velarde por considerarla sintomática de lo que pretende el *derecho al Mínimo Vital*, ya que a través de este se busca determinar el impuesto en una proporción acorde a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, disminuyendo los ingresos a los que el Estado, por mandato constitucional **no** tiene derecho a percibir, ni cuenta con facultad Constitucional para gravarlos.

El *Mínimo Vital* o *Existencial* no constituye la renuncia de recaudación por parte del Estado, sino el reconocimiento de que no cuenta con facultad Constitucional para gravar ingresos que el individuo destina para lograr su dignidad humana.

³⁵ Velarde Aramayo, María Silvia. Ob. Cit., página 36.

VII. REFLEXIONES SOBRE LA JURISPRUDENCIA 2ª./J. 25/2017

Una vez delimitado el amplio marco teórico jurídico-fiscal involucrado en la discusión abordada por la Corte Suprema para emitir la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017 (10ª.); a partir de su lectura y a propósito del análisis doctrinario y jurisdiccional sobre los principios abordados en la discusión, a continuación comparto mis reflexiones.

¿Qué concluye la Corte Suprema en la Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017?

En la citada tesis de jurisprudencia nuestro Máximo Tribunal concluye que la *Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*, resulta aplicable no sólo al régimen general de personales morales, sino también para el régimen general de personas físicas para el impuesto sobre la renta.

Ello por considerar, que la clasificación parte de un análisis general de las erogaciones, en las cuales incurren tanto personas físicas como morales; así como porque dicha clasificación se ocupa del impuesto sobre la renta, al cual contribuyen tanto personas físicas como personas morales.

¿Resulta aplicable la clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales para el régimen de las personas físicas del impuesto sobre la renta?

Considero que SÍ resulta aplicable el criterio de *Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*, a las deducciones contempladas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que parte de un criterio de clasificación cualitativo sobre la naturaleza y propósito de la erogación, sin considerar ningún otro aspecto (como podría ser el sujeto pasivo).

Como pudimos observar en apartados anteriores, la *Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales* obedece a un único y muy simple

criterio; verificar entre las erogaciones cuáles se vinculan con la obtención del ingreso y cuáles no.

Para esta clasificación el concepto de *'necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso'*, constituye el único parámetro que distingue si la erogación deducible determinada por el legislador califica como un *'Deducción Estructural'* o como una *'Deducción No Estructural'*.

Esta distinción de las deducciones, no juzga aspectos diferentes a la vinculación del gasto con la generación del ingreso.

Resulta claro que para esta taxonomía, deviene en irrelevante e inmaterial quién o quienes estén aplicando la deducción o deducciones, ya que basa la totalidad de su criterio en ordenar a las erogaciones entre estructurales y no estructurales, partiendo en si tienen o no vinculación con la obtención del ingreso.

Ello, –se subraya– sin importar las cualidades o atributos del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Es a propósito de esta circunstancia, que la clasificación de las deducciones aludida, aplica para cualquier impuesto directo que consigne dentro de su mecánica deducciones que disminuyan la base sobre la que se calculará el tributo.

Así, considero válido afirmar que las deducciones aplicables dentro del régimen de personas físicas, sí se pueden ordenar a partir de la *'Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales'*, atendiendo a si se encuentran vinculadas o no con la generación de los recursos.

Lo anterior no implica que sólo unas (las estructurales) deban considerarse para verificar la proporcionalidad del tributo, ya que este principio de justicia tributaria va mucho más allá de la pragmática clasificación aludida.

Igualmente, resulta claro que la intención de esta clasificación no es aleatoria, sino que pretende facilitar la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria a las deducciones.³⁶

Es decir, la vinculación de un gasto con la obtención del ingreso sí representa una manifestación de la proporcionalidad tributaria de un impuesto directo, quizá incluso sea la más importante, más no la única.

En efecto, como se desprende de los apartados anteriores, existen parámetros adicionales para medir la proporcionalidad del tributo, tales como la progresividad en las tarifas para la determinación impuesto, la identificación entre las hipótesis de causación con el objeto del tributo, el trato diferencial entre sujetos pasivos diferentes atendiendo a sus peculiares atributos, la abstinencia de gravar ingresos destinados a la satisfacción de necesidades básicas, entre otros; todos ellos tendientes a identificar la potencialidad auténtica del individuo para contribuir a los gastos públicos.

Ello, puesto que el principio de proporcionalidad obedece a la subjetivación de la carga fiscal, para que esta se determine en función de la real y auténtica capacidad del individuo para contribuir al gasto público.

Como sabemos esta se obtiene de diferente manera, atendiendo no sólo a la naturaleza de la contribución (directa o indirecta), sino sobre todo a las cualidades del sujeto pasivo sobre el que percutirá el tributo.

Dicho lo anterior, concluyo sobre este cuestionamiento lo siguiente:

³⁶ Como se expuso anteriormente, este principio se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

La '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*' sí resulta aplicable al régimen de personas físicas, puesto que obedece al análisis aislado sobre la naturaleza de la erogación, es decir, sobre si esta se vincula o no con la obtención de ingresos, resultándole inmaterial quién la incurra, sino su propósito.

¿Las Deducciones Personales califican como *Deducciones Estructurales* o como *Deducciones No Estructurales*?

A la luz de la clasificación expuesta, coincido con nuestro Máximo Tribunal en que las *deducciones personales* contempladas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, califican como '*Deducciones No Estructurales*'.

Es decir, considero que las *deducciones personales* representan erogaciones que no se vinculan con la producción u obtención del ingreso, o que su grado de vinculación con estos es tan remoto que resulta imposible acreditar que se erogaron con el exclusivo propósito de obtener ingresos.

Repasando las erogaciones a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que estas consisten en las siguientes:

Deducciones Personales

- Honorarios médicos (hospitalarios, dentales, nutricionales y psicológicos).
- Gastos funerarios
- Donativos
- Intereses derivados de créditos hipotecarios para vivienda
- Aportaciones para fondos de retiro
- Primas de seguros médicos
- Transporte escolar
- Impuestos locales sobre ingresos por salarios

Exceptuando a los impuestos locales, del catálogo anterior se desprende que la deducibilidad de estos conceptos se vincula más con la satisfacción de necesidades fundamentales, que con la obtención de ingresos.

Esto es, las *deducciones personales* permiten que los contribuyentes disminuyan de su base gravable del impuesto sobre la renta, gastos o desembolsos tendientes a la protección de requerimientos básicos como a la vida, salud, vivienda, ahorro, educación, entre otros.

Atento a lo anterior, se afirma que los conceptos deducibles a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*deducciones personales*), califican como deducciones no estructurales, puesto que no se verifican con el propósito de generar riqueza o ingresos, sino por el contrario, tienden a satisfacer necesidades intrínsecas y primitivas de las personas físicas, ya sea respecto de su persona o de su familia.

A propósito de la discusión respecto a si las *deducciones personales* califican como deducciones estructurales o no estructurales, ya han existido diversos pronunciamientos de fuentes diversas, que por considerar que nutren el esclarecimiento de este cuestionamiento se narran a continuación:

- Postura Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

A continuación se transcribe la jurisprudencia 1a./J. 103/2009 (9a.), en la que la Primera Sala de nuestra Corte Suprema señala lo siguiente:

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la

normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. **Un ejemplo** de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.³⁷

(Énfasis añadido)

De la jurisprudencia reproducida se advierte que por lo menos, desde 28 de octubre de 2009, la discusión sobre si las *deducciones personales* constituyen o no erogaciones necesarias para generar el ingreso del contribuyente, ha sido abordada por la Primera Sala nuestro Máximo Tribunal concluyendo –al igual que la Segunda Sala– que estas no representan gastos indispensables para la generación del ingreso.

- Postura Poder Legislativo

Por lo que hace a la postura del Poder Legislativo en cuanto a la discusión sobre si las *deducciones personales* constituyen *Deducciones Estructurales* o

³⁷ Jurisprudencia 1a./J. 103/2009 (9a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación de Diciembre de 2009

Deducciones No Estructurales, estimamos prudente remontarnos a la iniciativa de reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, presentada el 8 de septiembre de 2015, por el grupo parlamentario del Partido Acción Nacional.

El propósito de la iniciativa, entre otros, era eliminar la limitante global de las *deducciones personales*, contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁸, por considerarla inconstitucional a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Así, entre las argumentaciones que expusieron los diputados de la LXIII Legislatura, destaca su postura sobre nuestra discusión, para lo cual se transcribe en lo conducente un fragmento de la exposición de motivos de la Iniciativa:

*“Hasta diciembre de 2013, la Ley del ISR permitía a los contribuyentes efectuar la deducción de sus gastos personales sin un límite o tope global, reduciendo así la base gravable y, en consecuencia, la tasa efectiva pagada del ISR. Estas **deducciones personales tienen razones extrafiscales**, ya que reconocen que las personas tienen que destinar parte de su renta para cubrir sus **necesidades más fundamentales para vivir.**”*

(Énfasis añadido)

En efecto, desde la iniciativa de derogación al último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2015, diputados de la actual legislatura catalogan a las *deducciones personales* como ‘reducciones que obedecen a razones extrafiscales’.

Es decir, que su existencia más que obedecer a la generación de ingresos, atiende a cubrir necesidades fundamentales para la vida digna del contribuyente.

³⁸ **Art.151 Último párrafo.**- *El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de las fracciones III y V de este artículo.*

Así, derivado de esta iniciativa y otras más, se abrió el debate ante el Congreso de la Unión sobre si debía o no mantenerse la limitante global de las *deducciones personales*.

Aunque a la postre no se logró su derogación, esta iniciativa redundó en un incremento del importe que limita las *deducciones personales*, pasando de un 10% sobre los ingresos brutos o 4 SMGV elevados al año, a un 15% sobre los ingresos brutos o 5 SMGV elevados al año; aplicable a partir del ejercicio fiscal 2016.

Sin embargo, por lo que hizo a la discusión sobre si las *deducciones personales* se clasifican como *Deducciones Estructurales* o *Deducciones No Estructurales*, los legisladores integrantes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público encargada de evaluar esta iniciativa, concluyeron lo siguiente:

“Es importante precisar que si bien dichos gastos personales no son estructurales para efectos del impuesto sobre la renta, al no guardar necesariamente una relación estricta con los ingresos, el legislador consideró conveniente permitir a los contribuyentes efectuar su deducción hasta por un monto razonable, acorde a sus ingresos.”³⁹

(Énfasis añadido)

Es así como, desde el punto de vista de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como del Congreso de la Unión, consideran que las *deducciones personales* clasifican como *Deducciones No Estructurales*, posición con la que comulgo.

- Postura Doctrinal

Finalmente, repasando el marco doctrinal aplicable a esta discusión encontramos que la Dra. María Silvia Velarde, se refiere a las *Deducciones No Estructurales* como ‘*Gastos Fiscales*’, los cuales define como *expresiones cifradas de la*

³⁹ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público del proyecto de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en la Gaceta Parlamentaria del 19 de octubre de 2015.

disminución de ingresos tributarios como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social.

Así pues, entre el catálogo de ‘gastos fiscales’ o deducciones no estructurales señala los siguientes:

“Incluye en tal elenco: las deducciones por gastos de enfermedad, las deducciones por primas de seguro, las aportaciones a planes de pensiones, la deducción por adquisición de viviendas, los incentivos a la inversión y al empleo, la deducción variable, los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla, los trabajos realizados en el extranjero, la deducción por rendimientos del trabajo dependiente, la deducción por custodia de niños, la deducción por alquileres, el mínimo exento de rendimientos del capital mobiliario, los tipos especiales y las bonificaciones en la cuota; todo esto, en relación a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades. Respecto de los demás tributos no desglosan partidas, incluyendo tan sólo cantidades globales sin ninguna especificación.”

(Énfasis añadido)

Toda vez que el catálogo de ejemplos que señala la Dra. Velarde se asemeja mucho a los conceptos contemplados en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conocidos como *deducciones personales*, podemos afirmar que para esta doctrinaria fiscalista lo que conocemos en México como *deducciones personales* califica como *Deducciones No Estructurales*, o como ella los nombra ‘*Gastos Fiscales*’.

- Crítica a la Jurisprudencia 2ª./J. 162/2007

A partir de la conclusión unánime respecto a que las *deducciones personales* califican como *Deducciones No Estructurales*, estimo absolutamente cuestionable la conclusión alcanzada en la siguiente jurisprudencia emitida 10 años antes por la propia Segunda Sala de la Corte Suprema.

A continuación se transcribe la jurisprudencia 2ª./J. 162/2007:

“RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).- El sistema de deducciones tratándose del régimen indicado no se rige por el principio de "indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables", ya que éste es aplicable a personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos, situación que no es evidente en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, porque están sujetas a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan. Por ello, el hecho de que en el catálogo de deducciones establecido en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se prevean los gastos realizados por las aportaciones de seguridad social, de carácter obligatorio, que el contribuyente trabajador hubiese realizado a una institución pública de seguridad social, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en conjunto y no representan un beneficio específico o individualizado para los trabajadores que trasciendan inmediatamente a lograr un óptimo desarrollo laboral, sin que pase inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque este supuesto -régimen general- sí se basa en el sistema de indispensableidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente.”⁴⁰

(Énfasis añadido)

Del pronunciamiento transcrito se advierte que fue postura de la Segunda Sala considerar que, no se viola el principio de proporcionalidad tributaria en perjuicio de las personas físicas que reciben ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, al no incluir dentro del catálogo de conceptos deducibles las aportaciones de seguridad social que obligatoriamente pagan, vía retención.

⁴⁰ Jurisprudencia 2a./J. 162/2007 (9a.), Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación de Septiembre de 2007

La conclusión descansa sobre la afirmación de que –a juicio de la Segunda Sala– el principio de *‘indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables’* aparentemente no aplica para todo el régimen de las personas físicas, sino exclusivamente para las personas físicas que perciban ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales.

Considero que esta jurisprudencia flagrantemente contradice lo resuelto en el precedente jurisdiccional analizado en este trabajo, puesto que mientras en el primero sostiene que el principio de *indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables* únicamente aplica a ciertas personas físicas (dependiendo de la fuente de sus ingresos); en el segundo se afirma categóricamente que este principio, recogido por la *‘Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales’*, resulta aplicable a todos los contribuyentes del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tan es así que, inclusive a partir de esta idea es por la que concluye que la limitante global de las *deducciones personales* resulta a su parecer proporcional, puesto que las *deducciones personales* califican como *Deducciones No Estructurales*, lo que sólo se puede lograr aplicando a todos los contribuyentes del régimen de personas físicas, el principio *indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables* (que hace 10 años señaló que aparentemente no aplicaba), sin atender a la fuente de la que provengan los ingresos.

A mi parecer, ambas jurisprudencias no pueden convivir ni aplicarse en el mundo jurídico, ni factico; razón por la cual, considerando que la jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, constituye la postura más reciente de la Segunda Sala, esta última debería sobreponerse e invalidar la aplicación de la diversa 2ª./J. 162/2007.

La jurisprudencia 2ª./J. 162/2007 debe denunciarse y considerarse como superada en la parte en la que afirma que el principio de *indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables* (que como vimos constituye la teoría sobre la que descansa la '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*'), es inaplicable para las personas físicas que reciben ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Lo anterior, ya que mediante la jurisprudencia y ejecutoria analizadas en el presente estudio se concluye que, tanto el principio de *indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables*, como la '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*', aplican para el régimen general de personas físicas contemplado en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin distinción sobre la o las fuentes de ingresos de las personas físicas; lo que a mi parecer constituye la postura correcta.

No se abunda más sobre la evidente contradicción en la que a mi parecer incurrió la Segunda Sala mediante la emisión de la jurisprudencia 2ª./J. 162/2007; ya que su análisis no representa el objeto de este documento; sin embargo, aprovecho para externar mi preocupación sobre la inconsistencia mostrada por la Segunda Sala en este tema, lo que sin duda genera incertidumbre y desaliento para el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

- Reflexión sobre las manifestaciones de la proporcionalidad de un tributo

Resulta justo reconocer también que cualquier erogación en que incurra el contribuyente disminuye su capacidad económica y, consecuentemente, su capacidad contributiva.

Sin embargo, ello no implica que todo desembolso se encuentre relacionado a la obtención de ingresos; lo que precisamente constituye el parámetro de distinción en la '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*'.

Es decir, con independencia de si la erogación se vincule o no con la obtención de ingresos, ello no prejuzga sobre si esta afecta o no su potencialidad para contribuir a los gastos públicos.

No obstante, tal como coinciden nuestro Máximo Tribunal, la doctrina nacional e internacional, toda erogación tendiente a la generación o incremento de ingresos (*deducción estructural*) debe de considerarse deducible para suponer que estamos en presencia de un tributo alineado al principio de proporcionalidad tributaria.⁴¹

Lo anterior nos lleva a reconocer que, si bien toda erogación vinculada con la obtención de ingresos debe reconocerse como deducible para considerar proporcional al tributo, no todas las erogaciones que deben de considerarse deducibles para considerar proporcional al tributo necesariamente se vinculan con la obtención de ingresos. Mucho menos cuando se trata de personas físicas, cuyas necesidades, atributos y requerimientos son tan peculiares, derivados de su contingencia humana.

Dicho lo anterior, concluyo sobre este cuestionamiento lo siguiente:

Los conceptos deducibles a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conocidos coloquialmente como '*deducciones personales*' tienen el carácter de '*Deducciones No Estructurales*', puesto que estas no se incurren a propósito de la obtención de ingresos, sino de la satisfacción de necesidades

⁴¹ Jurisprudencia 1a./J. 15/2011 dictada por la Primera Sala de la SCJN intitulada: "*DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*"

fundamentales del individuo o de su familia para la consecución de una existencia digna.

¿Podemos afirmar entonces que la existencia de las Deducciones Personales NO incide sobre la proporcionalidad tributaria del impuesto sobre la renta para las personas físicas?

NO. A mi parecer su existencia SÍ incide para considerar que la configuración del impuesto sobre la renta respeta el Principio de Proporcionalidad Tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Si bien a la luz de la '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*', las *deducciones personales* no califican como *Deducciones Estructurales*, ello no significa que su existencia sea gratuita o derivada de la bondad del creador de la norma; sino todo lo contrario.

Considero que su existencia deriva del reconocimiento del legislador sobre la protección y satisfacción de necesidades básicas y fundamentales a través del **Mínimo Vital**, figura que como vimos constituye una de las manifestaciones del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Tal como se planteó en líneas precedentes, resulta fundamental advertir que el Principio de Proporcionalidad Tributaria va más allá de la estructuración existente entre los ingresos y los gastos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que a través de este principio se consigna el mandato Constitucional del Estado para impactar tributariamente a los gobernados en función de su capacidad contributiva, a saber, su auténtica potencialidad para contribuir a los gastos públicos.

Este propósito, no solo se obtiene verificando que los conceptos contemplados como deducibles se vinculen con la generación de ingresos, ya que –se reitera– este es sólo un parámetro que ayuda para su determinación, no el único.

Existen diversas herramientas o manifestaciones que procuran adecuar la carga tributaria a la auténtica capacidad económica del contribuyente, como la progresividad en las tarifas para la determinación impuesto, la identificación entre las hipótesis de causación con el objeto del tributo, el trato diferencial entre sujetos pasivos diferentes atendiendo a sus peculiares atributos, la abstinencia de gravar erogaciones para la satisfacción de necesidades básicas, entre muchas otras.

Tal es el caso del Mínimo Vital, que en esencia, pretende resguardar los signos de capacidad económica, buscando gravar únicamente la auténtica potencialidad del contribuyente para contribuir al gasto público; la cual se traduce en la utilidad lograda por el contribuyente, disminuida por los ingresos destinados a alcanzar una vida digna, mediante la satisfacción sus necesidades primarias y fundamentales.

Es a partir de lo anterior que se asevera, que las *deducciones personales* buscan que la determinación del impuesto cumpla con los principios de justicia fiscal que permitan afectar la esfera económica de los gobernados de acuerdo con su potencialidad para contribuir al gasto público.

Lo que en este caso se materializa cuando para la determinación del impuesto se reconocen gastos orientados a la satisfacción de necesidades básicas.

Afirmar que las Deducciones Personales constituyen meras *gratuidades del legislador*, o '**concesiones gratuitas**' (como denomina nuestra Corte Suprema), sería tanto como afirmar que estas se pueden limitar o incluso suprimir de la norma, sin justificación alguna; sin que por ello se pueda considerar desproporcional al impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas.

Lo anterior presupone la existencia de las *deducciones personales* como el producto de la infinita generosidad del legislador. Similar a una dádiva fiscal que **otorga** el Estado a sus súbditos; y no así como el **reconocimiento** de erogaciones vinculadas a la consecución de una vida digna, que el contribuyente tiene el derecho de alcanzar y que por mandamiento constitucional, el Estado tiene obligación de garantizar.

No comulgo con la idea de que las *deducciones personales* califican como '*consumos personales*'⁴², ya que esto supondría asimilarlas a erogaciones no necesariamente vinculadas con sus necesidades fundamentales.

Estimar que las *deducciones personales* representan '*consumos personales*' equivale a homologar el gasto de un honorario médico con un consumo de restaurante, o el pago del transporte escolar con los gastos de un vuelo vacacional.

Se reitera, los conceptos referidos en las *deducciones personales* NO obedecen a propósitos recreativos o suntuosos, sino a la satisfacción de necesidades fundamentales, normalmente apremiantes, que todas las personas físicas tenemos que hacer frente, muchas veces independientemente de nuestra voluntad.

Coincidir con la postura de que las *deducciones personales* no inciden en la proporcionalidad del tributo, es tanto como afirmar que representan gratuidades tributarias, cuya existencia depende enteramente de la voluntad del legislador en turno, y no así de la inexcusable observancia de los principios de justicia fiscal

⁴² A este concepto se refiere la ejecutoria en la parte en la que afirma lo siguiente: "*Las erogaciones concedidas deducciones personales... se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de **consumo personal**, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo.*"

consignados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sería como otorgar una auténtica patente de corso al Estado para que, sin mayor miramiento, otorgue, incremente, limite o suprima *deducciones personales* en la Ley del Impuesto sobre la Renta, so pretexto de que, solamente aquellas consideradas como *deducciones estructurales* son las únicas que inciden en la proporcionalidad del tributo. Lo que resulta a todas luces inadmisibles desde cualquier ángulo de justicia tributaria nacional o extranjero.

Dicho lo anterior, concluyo sobre este cuestionamiento lo siguiente:

La existencia de las deducciones a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conocidas como *deducciones personales* sí incide sobre la proporcionalidad tributaria del impuesto sobre la renta, a pesar de que se clasifiquen como *Deducciones No Estructurales*, puesto que a través de estas se protege y garantiza a las personas físicas, la satisfacción de necesidades fundamentales, propias y de sus dependientes, tendientes al goce de una vida digna, alimento, salud, vivienda, educación, vestido y cultura.

<p>¿Qué concluye la Corte Suprema en la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, respecto de la violación al Mínimo Vital?</p>

En la ejecutoria que dio origen a la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, nuestro Máximo Tribunal señala lo siguiente:

- Los Ministros reconocen que el *Derecho al Mínimo Vital* deriva de la rectoría del Estado para el desarrollo nacional que permite el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

- Reconocen que el *Derecho al Mínimo Vital* constituye una expresión del principio de proporcionalidad tributaria que contempla la posibilidad de que los ciudadanos no vean mermado su patrimonio, sino en la medida en la que cuenten con auténtica capacidad contributiva, y por ende, evidencien contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales.
- Al respecto, afirman que si bien el Estado se encuentra obligado a garantizar que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura y a un medio ambiente sano; lo cierto es que este no necesariamente debe de brindarse a partir de concesiones o minoraciones fiscales (como las *deducciones personales*).

A partir de lo anterior concluyen que, la limitante global a las deducciones personales contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tampoco transgrede el *derecho al mínimo vital*, puesto que a su parecer, no existe un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea a través de la legislación fiscal que el Estado garantice la satisfacción de servicios básicos que se encuentra obligado a prestar.

¿Consideras suficientemente soportada la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, respecto de la violación al Mínimo Vital?

NO. Considero que en esta parte de la ejecutoria, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal se abstuvo de aportar los argumentos que permitan concluir por qué considera que la limitante global a las *deducciones personales*, contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el *derecho al Mínimo Vital* (como manifestación del Principio Constitucional de *Proporcionalidad Tributaria*).

Tal como la propia Segunda Sala reconoce en la ejecutoria, el derecho humano al *Mínimo Vital* se encuentra consignado en el texto constitucional, a través de la lectura integral y conforme de los artículos 1º, 3º, 4º, 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 de nuestra Carta Magna.

Como se expuso abundantemente en este estudio, este derecho humano (reconocido tanto en la Constitución, como en los Tratados Internacionales suscritos por México), consiste en la prerrogativa a favor de los individuos para que no se sujeten a imposición aquellos recursos que destine a la satisfacción de **necesidades fundamentales** (alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud – incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación– transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable), tendientes a obtener una existencia digna.

Es por lo anterior, que desde la creación del impuesto sobre la renta en 1925 (e inclusive antes, en la Ley del Centenario de 1921), se consignó dentro de su mecánica cédular para las personas físicas, permitir la disminución de ciertos montos destinados a la satisfacción de necesidades primarias de los contribuyentes.

La intención de estas disminuciones llamadas '*cargas familiares*' (hoy evolucionadas como '*deducciones personales*'), consiste en reconocer que los individuos (personas físicas), sacrifican recursos para satisfacer necesidades básicas de alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, entre otras.

Dicho lo anterior, resulta válido afirmar lo siguiente: las *deducciones personales* derivan de la tutela del *derecho al mínimo vital* y consecuentemente, no constituyen concesiones gratuitas del creador de la norma.⁴³

⁴³ Incluso resulta complicado imaginar que desde 1925 el Estado Mexicano ha subsidiado a las personas físicas, otorgándoles dádivas fiscales por más de 92 años.

Como se advierte del catálogo de deducciones a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los conceptos que contempla este dispositivo se encuentran vinculados categóricamente al logro de una vida digna; tal como literalmente ampara el derecho al *Mínimo Vital* o *Mínimo Existencial*; no sólo en México sino también en todos los Estados con los que México ha celebrado Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos –que dicho sea de paso– constituyen los instrumentos jurídicos internacionales de mayor peso para el Estado Mexicano.

Si bien con la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2014, no se eliminaron las *deducciones personales* (sino que únicamente se toparon), lo cierto es que no por ello deviene en constitucional y convencional la medida, dado que de ninguna parte de la ejecutoria se desprende un solo razonamiento que pretenda justificar el monto al cual se confinaron estas deducciones.

Es decir, no existe una sola reflexión que nos ayude a comprender por qué se concluyó que la limitante global a las deducciones personales debía fijarse al 10% de los ingresos brutos del contribuyente o a 4 SMGV elevado al año.

Lo anterior simplemente confirma, que la limitante global consignada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se emitió arbitrariamente, con el único propósito de aumentar la recaudación, aún a pesar de serias y graves violaciones a los principios de Justicia Fiscal, distorsionando al tributo en una cuota que grava una *'cuasiutilidad'* inflada, que no corresponde a la capacidad contributiva de los individuos.

No constituye obstáculo para lo anterior, el que la Segunda Sala afirme que el Derecho Humano al *Mínimo Vital* también se puede garantizar a través de otros medios y no necesariamente a través de concesiones tributarias (acciones

negativas); ya que de ser este el caso, el Estado tendría que acreditar cuáles acciones positivas ha implementado o incrementado para resarcir el 'hueco' generado por la limitante global en la satisfacción de necesidades fundamentales y protección a estos derechos básicos y primitivos.

Concediendo el beneficio de la duda, me dí a la tarea de analizar los ingresos fiscales percibidos por el Estado a partir de 2013, a fin de compararlos con los incrementos presupuestarios de los programas de asistencia social de esos mismos ejercicios.

A continuación expondré mis hallazgos:

Hoy en día, el Estado Mexicano recibe casi 3 billones de pesos como producto de la recaudación **solamente** de impuestos federales⁴⁴; de los cuales destina 82 mil millones de pesos para sufragar el mayor programa de protección social (educación, salud, vivienda y desarrollo social)⁴⁵.

Así, sólo un importe equivalente al **3%** de los ingresos por impuestos federales, se destinan a programas tendientes a la satisfacción de necesidades fundamentales.⁴⁶

A propósito de ello, a continuación se exponen las cifras reportadas como ingresos tributarios anuales, correspondientes al impuesto sobre la renta:

⁴⁴ De conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación de 2017, se estima que en este 2017 el Gobierno Federal recibirá un importe superior a **\$2'739,367 mdp**, producto de la recaudación de impuestos federales.

⁴⁵ De conformidad con los datos publicados por la Secretaría de Desarrollo Social, en 2017, esta Secretaría considera un importe de **\$82,301 mdp**, para sufragar el programa 'Prospera' durante 2017.

⁴⁶ El comparativo realizado entre los ingresos tributarios federales, con los recursos que sufragan el programa 'Prospera', no constituye una afirmación en el sentido de que este programa se financia exclusivamente con los ingresos tributarios, o que estos últimos deben de destinarse exclusivamente a este programa.

Se sabe que la distribución de los ingresos deriva de la asignación de partidas consignada en la Ley del Presupuesto de Egresos anual, sin embargo, el análisis comparativo que nos ocupa pretende evidenciar la desproporcionalidad en que el Estado utiliza los recursos y su relación con los programas de asistencia social.

Ingresos del Impuestos sobre la Renta		
Año	Importe	Incremento
2013	\$ 818,095	
2014	\$ 1,006,377	23%
2015	\$ 1,059,206	5%
2016	\$ 1,249,300	18%
2017	\$ 1,425,802	14%
* Cifras en millones de pesos		
Fuente: LIF 2013 - 2017		

De la tabla anterior se desprende que –precisamente– en el año 2014 (periodo en que se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta), se verificó un incremento en la recaudación equivalente al **23%**, en comparación a los ingresos por este mismo rubro en 2013.

Es decir, derivado de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, casi aumentó una cuarta parte la recaudación de este tributo.

Naturalmente, este aumento resulta también atribuible a las diversas modificaciones sufridas por la ley en dicho ejercicio (V.gr. extinción del régimen de consolidación fiscal); sin embargo, considero válido afirmar que, por lo menos una parte de este sustancial incremento, deriva de la imposición de la limitante a las ‘*deducciones personales*’.

A la luz de lo expuesto por nuestra Corte Suprema, el incremento a la recaudación derivado de la disminución de las ‘*deducciones personales*’ NO constituye una violación al Derecho Humano al *Mínimo Vital*, puesto que el Estado protege este derecho a través de la institución o reforzamiento de programas sociales.

Es decir, en la medida en que se acrediten las acciones positivas a cargo del Estados, tendientes a satisfacer necesidades básicas (V.gr. vivienda, salud, transporte, educación, entre otros), podremos afirmar que la medida impositiva aludida resulta constitucionalmente regular.

No obstante lo anterior, las cifras publicadas por la Secretaría de Desarrollo Social (SEDESOL)⁴⁷, respecto de los recursos destinados al programa *'Prospera'*⁴⁸, desde 2013 a la fecha; reportan lo siguiente:

Recursos para el Programa 'Prospera'		
Año	Importe	Incremento
2013	\$ 66,132	
2014	\$ 73,176	10.60%
2015	\$ 74,991	2.40%
2016	\$ 82,166	9.50%
2017	\$ 82,301	0.16%
* Cifras en millones de pesos		
Fuente: LIF 2013 - 2017		

Tal como se advierte de la tabla anterior, en **5 años** los recursos destinados a dicho programa han incrementado un total de 24%. Es decir, que desde 2013 a la fecha, se ha verificado un aumento promedio equivalente a **4.8%** por año.

Estas cifras contrastan bastante con los incrementos verificados en la recaudación del impuesto sobre la renta (V.gr. Sólo en 2014 la recaudación de ISR incrementó en un 23%; es decir, casi lo mismo que el programa *'Prospera'* en 5 años); que como expusimos previamente (al menos en parte), derivan de la recaudación producto de la limitante global de las *deducciones personales*.

A partir de las cifras analizadas, es posible afirmar que el Estado no ha implementado las acciones positivas tendientes a la satisfacción de necesidades fundamentales, que permitan afirmar (como lo hizo nuestro Máximo Tribunal), que la limitante global de las *deducciones personales*, no viola el Derecho Humano al *Mínimo Vital*.

⁴⁷ La Secretaría de Desarrollo Social (SEDESOL) constituye la entidad encargada de coordinar el programa más importante de desarrollo social, llamado *'Prospera'* (antes denominado *'Oportunidades'*).

⁴⁸ El programa *'Prospera'* constituye el principal gasto social en materia de desarrollo social, educación pública y salud. A través de éste, el Estado otorga recursos a casi 7 millones de familias mexicanas para fortalecer su alimentación, salud y educación; asimismo vincula a las personas beneficiarias con proyectos productivos, opciones laborales y servicios financieros.

A efecto de mantener el equilibrio existente en la satisfacción de necesidades fundamentales a cargo del Estado, resulta menester afirmar que los recursos recaudados en exceso (producto de la limitante global) se destinen al financiamiento de programas sociales que permitan satisfacer las necesidades primarias de la población.

Con base en todo lo expuesto, considero cuestionable que el Estado Mexicano hoy en día esté protegiendo el derecho humano al *Mínimo Vital*, a través de acciones positivas (programas sociales), que supuestamente la facultaron para imponer un límite global a las deducciones personales, con las que se procuraba dicho propósito.

Es así como concluyo, que la limitante global de las deducciones personales transgrede el Derecho Humano al *Mínimo Vital* (como manifestación del Principio de Proporcionalidad Tributaria), dado que no existen razonamientos que justifiquen el importe al que se limitó ni se advierten las medidas que aparentemente tomó el Estado para resarcir a los contribuyentes a quienes se les confinó un derecho que tienen legítimamente tutelado, tanto en la Constitución como en los Tratados Internacionales que sobre Derechos Humanos a suscrito México.

Finalizo este apartado compartiendo la siguiente reflexión:

Aunque con los recortes de deducciones se aparenta incrementar la recaudación, cuando estos se verifiquen a expensas de los Principios de Justicia Tributaria, se pierde a la larga más. Los Principios de Justicia Fiscal constituyen nuestro mejor instrumento para generar en la población una real y auténtica cultura tributaria que inhibe naturalmente el fenómeno de la informalidad.

Sale caro reconocer beneficios legítimos a favor de los contribuyentes, pero resulta incosteable un Estado en el que no se respeta el Estado de Derecho.

VIII. CONCLUSIONES

Finalmente, a continuación se sintetizan las conclusiones alcanzadas en el presente estudio:

PRIMERA.- Mediante la Tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación afirma que la *Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*, resulta aplicable no sólo al régimen general de personales morales, sino también para el régimen general de personas físicas para el impuesto sobre la renta.

Ello por considerar que, la clasificación parte de un análisis general de las erogaciones, en las cuales incurren tanto personas físicas como morales; así como porque dicha clasificación se ocupa del impuesto sobre la renta, al cual contribuyen tanto personas físicas como personas morales.

SEGUNDA.- Coincido en que la '*Clasificación sobre Deducciones Estructurales y No Estructurales*' sí resulta aplicable al régimen de personas físicas, puesto que obedece al análisis aislado sobre la naturaleza de la erogación, es decir, sobre si esta se vincula o no con la obtención de ingresos, resultándole inmaterial quién la incurra, sino su propósito.

TERCERA.- Los conceptos deducibles a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conocidos coloquialmente como '*Deducciones Personales*' tienen el carácter de '*Deducciones No Estructurales*', puesto que estas no se incurren a propósito de la obtención de ingresos, sino de la satisfacción de necesidades fundamentales del individuo o de su familia.

CUARTA.- La existencia de las deducciones a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conocidas coloquialmente como '*Deducciones Personales*', Sí incide sobre la Proporcionalidad Tributaria del impuesto sobre la

renta, a pesar de que se clasifiquen como *Deducciones No Estructurales*, puesto que por su conducto se protege y garantiza a las personas físicas la satisfacción de necesidades fundamentales, propias y de sus dependientes, tendientes al goce de una vida digna, alimento, salud, vivienda, educación, vestido y cultura.

QUINTA.- En la ejecutoria que dio origen a la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 25/2017, nuestro Máximo Tribunal señala que la limitante global a las deducciones personales contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no transgrede el *derecho al mínimo vital*, puesto que a su parecer, no existe un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea a través de la legislación fiscal que el Estado garantice la satisfacción de servicios básicos que se encuentra obligado a prestar.

SEXTA.- El Estado no ha implementado las acciones positivas tendientes a la satisfacción de necesidades fundamentales, que permitan afirmar (como lo hizo nuestro Máximo Tribunal), que la limitante global de las *deducciones personales*, no viola el Derecho Humano al *Mínimo Vital*.

La limitante global de las deducciones personales transgrede el Derecho Humano al Mínimo Vital (como manifestación del Principio de Proporcionalidad Tributaria), dado que no existen razonamientos que justifiquen el importe al que se limitó ni se advierten las medidas que aparentemente tomó el Estado para resarcir a los contribuyentes a quienes se les confinó un derecho que tienen legítimamente tutelado, tanto en la Constitución como en los Tratados Internacionales que sobre Derechos Humanos a suscritos México.

IX. BIBLIOGRAFÍA

a. LIBROS

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, México, Editorial Themis, México, 2004, 18ª Edición

CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta; Editorial Themis, México, 1995, 1ª Edición.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa, México, 2003, 18ª Edición.

GARCÍA BUENO, Marco César. Temas Selectos de Derecho Tributario; Editorial Porrúa, México, 2008, 1ª Edición.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Editorial Porrúa, México, 2007, 7ª Edición.

PÉREZ DE AYALA, Arturo y GONZÁLEZ, Eusebio. Derecho Tributario I; Salamanca, España, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

VELARDE, Maria Silvia Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons. España 1997

b. LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Ley de Amparo

Semanario Judicial de la Federación

Declaración Universal de los Derechos Humanos

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Protocolo adicional a la Convención Americana sobre derechos humanos en materia de derechos Económicos, Sociales y Culturales (Protocolo de San Salvador)