



**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

---

**“RESTRICCIONES IMPOSITIVAS, EN FUNCIÓN AL MÍNIMO VITAL”**

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Sustenta

**Lic. Jaime Santiago García**

Director

**Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel**

*DEDICATORIA.*

*A mi esposa Fabiola Jezabel y mi hijo Said Rodrigo por su apoyo y fortaleza para concluir esta etapa.*

*A mis Padres y hermanos por estar siempre presentes.*

## ÍNDICE

	<b>PAGÍNAS</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN</b> _____	4
<b>II.- PRINCIPIOS</b> _____	6
<b>II.I. JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA         QUE LE DIO ORIGEN</b> _____	7
<b>III.- ANÁLISIS DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS Y         REGLAS INVOLUCRADOS</b> _____	38
<b>III.I. PRINCIPIO DE LEGALIDAD</b> _____	40
<b>III.II PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA</b> _____	46
<b>III.III PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y         EQUIDAD TRIBUTARIA</b> _____	50
<b>III.IV. DERECHO AL MÍNIMO VITAL</b> _____	55
<b>III.V DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y         NO ESTRUCTURALES</b> _____	62
<b>IV. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA         QUE LE DIO ORIGEN</b> _____	70
<b>V.- CONCLUSIONES</b> _____	87
<b>VI.- BIBLIOGRAFÍA</b> _____	90

## I. INTRODUCCIÓN

Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, tal y como lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, esta obligación, debe ser respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes, es decir, de forma proporcional y equitativamente, entendiéndose por esto que debe ser contribuir a los gastos públicos en función de una verdadera capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos y en función de una igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo y de conformidad con lo que establezcan las leyes, es decir, que en éste se encuentren definidos todos y cada uno de los elementos de los tributos.

Además, nuestra Constitución Federal consagra otra serie de derechos, entre los cuales se encuentra, el respeto del derecho al mínimo vital, que por lo que hace a la materia tributaria, exige de un porcentaje del ingreso que no esté sujeto a ninguna clase de imposición de tributo, es decir, un monto que garantice que la persona pueda tener una vida digna.

Atendiendo a estos principios, el legislador en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es en donde contempla para el caso de las personas físicas, gravar los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas, a saber: prestación de un servicio personal subordinado, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, intereses, premios, dividendos u otros distintos de los anteriores, conforme al Título IV de la Ley en cita, en donde ésta reconoce diversas erogaciones que son estrictamente indispensables para la obtención del ingreso, así como otras que no necesariamente son de estricta indispensabilidad para la generación de aquel, pero que son reconocidas por estar vinculadas con los gastos necesarios para cubrir las necesidades básicas del individuo, las cuales las califica como deducciones.

En consecuencia, el propósito de esta investigación es demostrar que lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en lo relativo a que la limitante de las deducciones personales que establece el último párrafo del artículo 151 de la Ley del impuesto sobre la renta, no vulnera el principio del derecho al mínimo vital para las personas físicas<sup>1</sup>, no resulta ajustado a derecho, pues dicha limitante tiene un efecto regresivo y por ende incide y perjudica más a los contribuyentes de menores ingresos, pues aun y cuando las deducciones personales, son erogaciones que no son de estricta indispensabilidad para la generación del ingreso, si tienen un impacto en los gastos que efectúa y por ello su limitante afecta el derecho al mínimo vital, es decir, repercuten en el aseguramiento de la existencia digna de las personas y de su familia, ello como un obstáculo que impide el crecimiento económico de éstas e incide en una injusta distribución de la riqueza.

---

<sup>1</sup> Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, página: 821,

## II.-PRINCIPIOS

- Del contenido a la ejecutoria y jurisprudencia motivo del presente trabajo, se involucran los principios de legalidad, generalidad, proporcionalidad y equidad en materia tributaria.
  
- De igual forma, se controvierte el respeto al derecho al mínimo vital de las personas.
  
- Asimismo, la regla de estrictaindispensabilidad y necesaria vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta, esto es, lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación define como deducciones estructurales y no estructurales.

## II.I- JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA QUE LE DIO ORIGEN

La Jurisprudencia que constituye la base del presente estudio es la 2a./J. 27/2017 (10a.), sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, página: 821, que establece:

**“RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL.** Las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, no deben reconocerse forzosamente por el legislador como aminoraciones para determinar la base gravable del impuesto, sino que se encuentran inmersas en el ámbito de libertad de configuración en materia tributaria por constituir gastos fiscales, los cuales tienen su origen en la disminución o reducción de gravámenes, 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. Por otra parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el derecho al mínimo vital 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, 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. Lo anterior, correlacionado con el principio de generalidad tributaria (la regla general consiste en que todos aquéllos, con un nivel económico mínimo, están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que las exenciones, beneficios o estímulos fiscales son la excepción), permite concluir válidamente que la circunstancia de que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, 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 vinculadas con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.”

La ejecutoria que dio origen de la presente, en la parte conducente, señala lo siguiente:

**"CONSIDERANDO:**

...

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 jurídico 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 basegravable 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:

**"RENDA. 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 ese 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:

**"RENDA. 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)

**"RENDA. 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."(38)

**"RENDA. 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."(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, cuyos rubro y 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 ESTRICTO 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 imponible 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 DEL IMPUESTO 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:

**"RENDA. 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 cédular 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.

(...)."



### III. ANÁLISIS DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS INVOLUCRADOS EN LA JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA DE ESTUDIO.

Antes de desarrollar doctrinalmente los principios y reglas involucrados en la jurisprudencia y ejecutoria de estudio, es conveniente precisar la diferencia entre principios y reglas.

El Derecho está compuesto por reglas y principios. De esta manera podemos decir que las normas legislativas son básicamente reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos son fundamentalmente principios.

Es decir, los principios y las reglas son normas jurídicas que regulan la conducta humana y que se utilizan para construir y fundamentar decisiones jurisdiccionales. Bajo esta óptica, uno de los autores que mayor relevancia cobra en el tema es R. Dworkin, el cual es citado por Carlos Bernal Pulido en su obra *“El principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales”*, en donde éste sostiene dos criterios de distinción.

De acuerdo con este autor, los principios se diferencian de las reglas desde una perspectiva lógica, en razón del carácter de solución que ofrecen. Las reglas son aplicables por completo o no son aplicables en absoluto para la solución de un caso determinado. Los principios, en cambio, no ostentan la estructura condicional característica de las reglas, que se compone de un supuesto de hecho y de una sanción. Un principio es sólo *“una razón a favor de argumentaciones encaminadas en cierto sentido, pero no implica necesariamente una decisión concreta.”*<sup>2</sup>

La segunda diferencia entre regla y principio para este autor es bajo el criterio de la importancia o del peso específico, es decir, la manera en cómo se aplican por parte de los operadores jurídicos, sobre todos los jueces.

En razón de lo anterior, los principios desempeñan un papel fundamental del orden jurídico y en el caso las reglas, aunque estén escritas por así decirlo en un ordenamiento superior llámese Constitución, no son más que leyes reforzadas por su forma especial.

---

<sup>2</sup>BERNAL PULIDO Carlos. *“El principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales”*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, página 575 y 576.

De esta manera la distinción esencial entre principios y reglas es que éstas nos dicen cómo podemos actuar en determinadas situaciones específicas y los principios, nos proporcionan criterios.

De lo anterior podemos concluir que la distinción entre principios y reglas es una cuestión de grado de generalidad, es decir, las reglas son aplicables a la manera del “todo o nada”, si se dan los hechos previstos por una regla y la regla es válida, entonces debe aceptarse la respuesta que ésta proporciona, lo cual no es así con los principios, porque éstos presentan una dimensión que las reglas no poseen: la del peso y la importancia. La aplicación de los principios hace necesario pesar o ponderar su valor relativo en unas circunstancias determinadas.

Lo anterior llevado al tema que nos ocupa, tenemos que el poder tributario del Estado tiene como objetivo cubrir los gastos públicos ya sea de la Federación, de los Estados y Municipios, pues así lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV.

Al respecto, ese poder tributario no puede ser ilimitado, pues nuestra propia norma constitucional federal, le establece ciertos límites o derechos –principios-, al disponer que ese deber de los mexicanos sea de manera proporcional y equitativa y que esos tributos estén definidos en la Ley, esto es, sus elementos esenciales objeto, sujeto, base tasa o tarifa, hecho que incluso así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia, en donde ha reiterado 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<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Jurisprudencia 1a./J. 159/2007, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Diciembre de 2007, página: 111, de rubro: “*SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE*”

Así tenemos que los principios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que del contenido a la ejecutoria y jurisprudencia motivo del presente trabajo, se involucran el de legalidad, generalidad, proporcionalidad y equidad en materia tributaria.

De igual forma, se controvierte el respeto al derecho al mínimo vital de las personas.

Asimismo, se controvierte la regla 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, esto es, lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación define como deducciones estructurales y no estructurales.

### **III.I. PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Este principio alude a que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar deben estar previstas en la ley, que incluso en materia administrativa puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Lo anterior significa que la ley del tributo debe definir cuáles son sus elementos esenciales y supuestos de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible, los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, toda vez que dichos elementos no pueden estar al arbitrio de la autoridad administrativa e incluso sus exenciones.

Bajo esta línea de pensamiento, tenemos que la observancia al principio de legalidad tributaria se puede definir en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otra, genere

---

*ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES".*

certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse, pues es al legislador al que compete dar a conocer los elementos del tributo, y no así a otro órgano.

Al respecto, Ernesto Flores Zavala recalca que: *“los impuestos se debe establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal; por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”*.<sup>4</sup>

Por su parte, Hugo Carrasco Iriarte, dice que: *“La interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones del mismo, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley y, su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que pueda caber la analogía ni la mayoría en razón.”*<sup>5</sup>

Además para Arrijo Vizcaíno este principio obedece a los dos siguientes enunciados: *“a) La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso y b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren”*.<sup>6</sup>

En México, desde el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, conocida como la Constitución de Apatzingán en 1824, comienzan a surgir importantes lineamientos entorno a este principio en materia fiscal al señalar que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos de la República.

---

<sup>4</sup>DE LA GARZA Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, página 250.

<sup>5</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo. “Derecho Fiscal Constitucional”. Editorial. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Página 176.

<sup>6</sup> ARROJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Página 267 y 268.

Podemos decir que la importancia de este principio se da a fin de consagrar el Estado de Derecho, desde luego el sometimiento de la administración a las normas emanadas del Poder Legislativo; seguridad y certeza jurídicas, garantizando así la autoimposición de tributos, limitaciones a los poder públicos, es decir, al actuar gubernamental, con esto tenemos que este principio se puede enunciar en tres grandes frases, a saber:

- 1.- Que sea una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución.
- 2.- Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación de la norma; y,
- 3.- Que la ley entendida en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de los tributos.

Lo anterior ha sido motivo de estudio reiterado por los órganos jurisdiccionales y nuestro Máximo Tribunal del País, en donde éste sustentó que examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino

aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante<sup>7</sup>.

Otro principio que se encuentre estrechamente relacionado con el principio de legalidad es el de **reserva de ley**, el cual lo entendemos como todos aquellos ámbitos o materias que son reguladas exclusivamente por normas generales del Poder del Estado que tiene como función la de legislar, es decir, su característica específica es que se encuentra en la norma suprema que en el caso de México, es nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El principio de reserva de ley no sólo reserva al legislador la regulación de una determinada materia, sino también le impone la obligación de conocer y normar con respecto de un determinado ámbito, como por ejemplo en el campo de las contribuciones, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Este principio conforme a la doctrina puede ser absoluto o relativo, e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria al abordar el estudio del diverso de legalidad establece que conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras

---

<sup>7</sup> Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Séptima Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, página 173, de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Tesis P. CXLVIII/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre

Ahora bien, lo anterior llevado al tema que nos ocupa tenemos que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendría relación directa con el diverso 73, fracción VII, en la cual otorga las facultades al Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos públicos. Por lo anterior, podemos concluir que los principios de legalidad y de reserva de ley, obedecen a todas las contribuciones que le impone el Estado al contribuyente debe estar debidamente definidas en texto de ley, en donde no de margen a duda sobre cuáles son sus elementos, a saber: los hechos que se gravan -el hecho imponible, quiénes son los sujetos del impuesto, su objeto, la base, tasa o tarifa e incluso sus deducciones o exenciones, dicho de otra manera que sólo a través de una ley emanada del Congreso dé nacimiento a la contribución y que dicha ley en sentido formal y material defina todos los elementos esenciales de aquella, pues de no ser así se generaría incertidumbre e inseguridad jurídicas de las personas e incluso propiciaría a que se dejara al arbitrio de la autoridad encargada de su cobro o imposición definir caprichosamente sus elementos, trasgrediendo así lo ya definido por el constituyente.

Desde luego no podemos dejar a un lado la excepción a estos principios, es decir, lo que establece el artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo, lo que la doctrina define como Decreto-Ley.

---

de 1997, página: 78, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY."

Esto es, una norma con rango de ley dictada por un órgano del Estado al que no le corresponde la función legislativa, sino que por vía de excepción se encuentra habilitado para ello por mandato constitucional.

La segunda excepción es aquella que prevé el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

La anterior facultad, el propio el artículo 4o., fracción I, de la Ley de Comercio Exterior señala que el Ejecutivo Federal tiene facultades para crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, esto es , conforme al artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; por lo que, es precisamente el legislador a través de la Ley de Comercio Exterior como expresamente delega su potestad tributaria al Presidente de la República para emitir disposiciones en materia arancelaria o no arancelaria, siguiendo los lineamientos establecidos en el precepto constitucional referido.

### **III.II PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA**

De igual forma, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé a este principio como una consecuencia directa del diverso de legalidad, es decir, si todo tributo debe estar previsto en ley, es en ésta en donde se debe prever a quienes van dirigidas.

Esto es, 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 ello dice Arroja Vizcaíno que este principio puede anunciarse como: *“sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate”*.<sup>9</sup>

Sobre el particular Flores Zavala indica que: *“El principio de generalidad no significa que todos deban pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva pague algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerando, 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.”*<sup>10</sup>

La generalidad no implica que todos tengan que pagar una misma cantidad de dinero, pues sería injusto hacer pagar a quienes no pueden, como tampoco sería justo que todos contribuyesen con un mismo importe.

Por ello, para atender al principio de generalidad el legislador debe tener en cuenta a la hora de tipificar los hechos imponibles de los tributos, de forma que, en esta tarea, contemple de igual modo todos aquellos hechos, actos o negocios jurídicos que sean indicativos de capacidad económica.

Efectivamente, en un sentido muy amplio, el principio de generalidad quiebra si la ley, al definir los hechos imponibles, deja fuera de gravamen otros hechos reveladores de capacidad económica, pues, en este caso, la carga impositiva no queda repartida con carácter general sobre todos los sujetos de igual capacidad contributiva. Sin embargo, en un sentido más estricto, el principio se conecta con la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias. Desde este punto de vista, puede afirmarse que el principio de generalidad impide la concesión de

---

<sup>9</sup> ARROJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Página 248.

<sup>10</sup>FLORES ZAVALA Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, página 179.

exenciones fiscales arbitrarias y discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad carezca de justificación razonable.

Lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo define como *“...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 imposables 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.*"<sup>11</sup>

Así las cosas, conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios.

Sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", derecho que en líneas posteriores no ocuparemos de su estudio, ya que es un concebido como una garantía fundada en la dignidad humana.

Por tal motivo, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados.

Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.

---

<sup>11</sup>Tesis 1a. IX/2009 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Enero de 2009, página: 552, de rubro "GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO."

Atendiendo a lo anterior, podríamos distinguir en lo que se refiere a capacidad económica y capacidad contributiva, pues desde luego representa realidades distintas. En la primera se refiere a un presupuesto de hecho de la norma, en tanto que la segunda implica una aptitud para pagar contribuciones, lo que nos da pie a abordar los siguientes principios que se mencionan.

### III.III. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

Estos principios tienen su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales radican en que los sujetos pasivos den contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica y en igualdad ante la misma ley tributaria.

La doctrina se ha ocupado del estudio de estos principios en donde Adam Smith señala que *“Los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esa regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.”*<sup>12</sup>

Al respecto, el jurista Sergio Francisco de la Garza, los define como: *“...es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva. La cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.”*<sup>13</sup>

Por su parte, Flores Zavala dice *“no es posible separar las dos palabras, interpretar la expresión “proporcionalidad y equidad” como significado de justicia. Lo que el contribuyente pretendió expresar, fue que los impuestos seas justos.”*<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup>SMITH, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, página 409

<sup>13</sup>DE LA GARZA Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, página 272.

<sup>14</sup>CARRASCO IRIARTE Hugo. “Derecho Fiscal Constitucional”. Editorial. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Página 183

Por otro lado, Calvo Nicolau, afirma que *“la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos”*.<sup>15</sup>

A su vez, Arrijoa Vizcaíno, nos dice que la proporcionalidad es *“la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”* y por equidad nos establece: *“las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia”*.<sup>16</sup>

Para Jarach, *“la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.”*<sup>17</sup>

Estos principios, la Constitución los concibe como una vía para distribuir las cargas tributarias, en apego a la aptitud real en la que el sujeto se encuentra, es decir, impone al legislador a evaluar la situación personal y familiar del contribuyente, y así discriminar en beneficio de quienes por circunstancias estén imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en cuantía, pero si las condiciones personales y familiares las distinguen, el tributo debe

---

<sup>15</sup>CALVO NICOLAU, Enrique. “Tratado sobre el Impuesto Sobre la Renta”. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. P. 119

<sup>16</sup>ARROJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Página 267 y 268.

<sup>17</sup>JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, P. 158.

distinguir, esto es, la capacidad contributiva y la igualdad son conceptos difíciles de romper.

Desde luego, también pueden estudiarse de forma separada y podemos decir que el principio de igualdad tributaria impone el deber de exigir un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales, es decir, la igual como principio rector de los contribuyentes, pugna por erradicar privilegios, entendidos en sentido negativo.

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, 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, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior podemos resaltar que: 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.

Por otro lado, el principio de proporcionalidad es identificado también con el diverso de capacidad contributiva. Para mayor definición es preciso diferenciar que por proporcionalidad tributaria podemos observarlo desde el punto de vista del concepto como tal "proporcionalidad" y como "principio", en el primero se refiere a la tasa proporcional de la base imponible establecida en los tributos variables en los que se destacan los impuestos y con especial referencia la capacidad

contributiva subjetiva y, por lo segundo, como principio, se refiere a la proporcionalidad que deriva de la medida discriminatoria establecida por el legislador para proteger algún derecho establecido en la Constitución, como por ejemplo: la protección al mínimo vital de las personas.

Los anteriores principios ha sido objeto de estudio por los órganos jurisdiccionales y es a través del juicio de amparo como se ha llevado a cabo dicha situación, esto es, el reclamo por la proporcionalidad y equidad de las contribuciones contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Sin embargo, es a partir de 1965 cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve que: "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los. No es cierto que el poder judicial federal carece de facultades para estudiar el problema de la proporcionalidad y equidad en los impuestos, a no ser que los mismos sean exorbitantes o ruinosos, ya que este tribunal en Pleno ha sostenido al respecto la tesis de que el poder judicial federal está capacitado para revisar, a través del juicio de amparo, los decretos o actos del poder legislativo en materia impositiva, y las condiciones relativas a que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el poder legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria, pero no constituyen un tema de procedencia o improcedencia del juicio de garantías", toda vez que anteriormente a esta época prevalecía el criterio de que el Máximo Tribunal del País para la calificación de la proporcionalidad y equidad de los tributos correspondía a las legislaturas respectivas o a las autoridades que las acuerden y que de ningún modo al poder judicial.

Así las cosas y atendiendo a la evolución histórica de la jurisprudencia en nuestro país, es hasta el año de 1985 cuando el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustenta jurisprudencia en el sentido de que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>18</sup>

Además, cobra relevancia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación vaya más allá, en cuanto a estos principios, pues en el caso de proporcionalidad lo concibe como un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso y aplicado al caso de los tributos directos, nos dice que: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo

---

<sup>18</sup>Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Séptima Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.”

mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional<sup>19</sup>.

#### III.IV. DERECHO AL MÍNIMO VITAL

El mínimo vital es un derecho innominado que además se construye dentro de los llamados derechos sociales fundamentales, es decir el derecho que se tiene, frente al Estado, a prestaciones en sentido estrecho, esto es, como la garantía de un mínimo de condiciones materiales para una existencia digna.

El texto de la Novena Enmienda a la Constitución de Estados Unidos de 1791, reza: “No por el hecho de que la Constitución enumera ciertos derechos ha de

---

<sup>19</sup> Tesis P. XXXV/2010, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Agosto de 2010, página 243, que dice: “*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE*”.

entenderse que niega o menosprecia otros que tiene el pueblo”, convirtiéndose así, en el primer referente que, históricamente, se establece entorno al reconocimiento y aceptación de derechos no positivizados inherentes a la persona, en consecuencia de la interpretación extensiva de conceptos de vida y dignidad humana.

Por otro lado, en doctrina española, el concepto del *mínimo vital*, *mínimo exento* o *mínimo no imponible* se constituye como un límite al principio de capacidad económica, el cual tiene como propósito garantizar la subsistencia de la persona y su familia.

En la Constitución Española, cita Natalia Arciniega Flores en el libro “*Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*”, que reconoce el principio de capacidad económica, vinculado con la igualdad, progresividad y prohibición del alcance confiscatorio, cuya finalidad es alcanzar la justicia en la contribución del gasto público.<sup>20</sup>

Por otro lado, en la Constitución Italiana, se alude a que cada singular contribución, destinada a cubrir los gastos públicos, se apoya en la aptitud económica del sujeto, a efecto de sostener la específica carga tributaria.

De lo anterior, cabe recordar que para la Doctrina el principio de capacidad contributiva no se basa únicamente en el razonamiento de quien tenga capacidad económica debe contribuir, sino que el gravamen se valida en aquellos sujetos que son aptos para soportarlo. Por lo tanto, el hecho de poseer capacidad económica no significa que se esté en aptitud de contribuir. La riqueza, a efecto de que sea susceptible de imposición debe encontrarse, en principio, por encima del mínimo vital, el cual habrá de calcularse dependiendo no únicamente de las necesidades del sujeto y de su derecho a una vida digna, sino respecto de la situación económica del país.

Por su parte, para el Dr. Marco César García Bueno, dice que toda capacidad contributiva tiene fundamento en la capacidad económica, por lo que esta última de ninguna manera es sinónimo ni equivalencia de la capacidad contributiva, el

---

<sup>20</sup>ARCINIEGA FLORES Natalia. “*Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*”. Editorial Novum. Página 103.

legislador, para actuar con eficiencia, necesita conocer el campo económico sobre el cual recaen las cargas tributarias, con el fin de que las obligación tributaria no surja de una riqueza ficticia. Esto es, la generalidad exige que todas las personas tengan la obligación de aportar parte de su riqueza a los gastos del Estado, siempre y cuando la misma no sea destinada a satisfacer las necesidades mínimas de sus titulares. En tales términos, con el mínimo exento no se viola dicho principio. Cuando nos referimos a que todos deben contribuir a los gastos del Estado, se alude sólo a quienes están en posibilidad económica de hacerlo.<sup>21</sup>

El derecho a un mínimo vital, es consecuencia directa de los principios de dignidad humana y abarca todas las medidas que el Estado debe adoptar para garantizar a sus ciudadanos las condiciones mínimas de subsistencia, que son el presupuesto de los demás derechos que consagra la Ley Fundamental, que en el caso sería nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así tenemos que, en el orden constitucional mexicano, el derecho al "mínimo vital" o "mínimo existencial", cobra vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente en sus artículos 1o., 3o., 4o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; aunado al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", suscritos por México y constitutivos del bloque de constitucionalidad, y conformados por la satisfacción y protección de diversas prerrogativas que, en su conjunto o unidad, forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etcétera.), por lo que se erige como un presupuesto del Estado democrático de

---

<sup>21</sup> GARCÍA BUENO Marco César. *"El principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México"*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa). Tomo XVII. Página 212 y 214.

derecho, pues si se carece de este mínimo básico, las coordenadas centrales del orden constitucional carecen de sentido.

Ahora bien, en el marco corresponde a la materia fiscal, este principio es concebido como una derivación del principio de proporcionalidad tributaria o lo que la doctrina dice como "capacidad contributiva" y exige, la presencia de una capacidad económica, de un índice de riqueza para que surja la obligación tributaria, esto es, su nacimiento está determinada por el mínimo exento. Si los índices económicos que respaldan las cargas tributarias no son suficientes para que el obligado satisfaga sus necesidades vitales, se concluye que carece de capacidad contributiva y requiere de exentarse del pago del tributo. Por otro lado, cuando la riqueza supera el estado de necesidad –mínimo vital-, estamos frente al sujeto apto para el pago de la obligación tributaria "capacidad contributiva".

La idea general de la doctrina descansa en que los tributos sólo pueden ser establecidos cuando existe una riqueza disponible.

Por lo que, aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva.

Uno de los primeros factores para determinar si existe capacidad contributiva del individuo es la presencia de recursos económicos y, el segundo, que esos recursos estén por encima del mínimo vital de la persona. Sin embargo, éste último punto es muy difícil de determinar, cómo se podría cuantificar?., es decir, dependerá de la valoración que se haga de esa carencia o insuficiencia de recursos.

Otro factor importante es que este mínimo no únicamente es proteger los recursos mínimos del individuo, sino también de la familia, es decir, satisfacer las necesidades para tener una vida digna, no sólo del contribuyente, sino de las personas integradas como una unidad familiar.

Uno de los factores a considerar, es identificar cuáles son las necesidades humanas que habrían de considerarse. Este tópico, en realidad estaría en atención a la cuantificación de las personas, es decir, estaríamos en un término

que radia en lo subjetivo, no obstante, si estamos en la posición de decir que para unos bastaría solo lo necesario para vivir, más para otros, implicaría un concepto más amplio, es decir, la existencia de una vida digna, lo cual implica proteger la alimentación, salud, vivienda, educación, para él y su familia y, es el que en el caso, de México, el que comprende nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los principios rectores del Estado, por ende, aquella riqueza que excediera de estos conceptos, es el que debería considerarse como parte de la capacidad contributiva del sujeto.

Otra situación a considerar es que al ser una obligación del Estado de otorgar a sus gobernados una calidad de vida digna, a manera de ejemplo fue como nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en 1917, dio vida a los derechos sociales y “garantías” individuales para asegurar la vida, la libertad, la seguridad jurídica y la igualdad de sus gobernados. Así fue como, en su artículo 123 instituye la protección de los salarios mínimos como medida protectora de los intereses de la clase trabajadora.

Sin embargo, en nuestro país, la protección al mínimo vital va más allá de la protección al salario mínimo, es decir, no es exclusivo de la clase trabajadora.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece, que el *derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que conforman toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento*

*de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna.<sup>22</sup>*

Ahora bien, el derecho al mínimo vital 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, sigue siendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien ha abundado en el tema considerando que para el respeto al derecho al mínimo vital obliga al legislador, que 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

---

<sup>22</sup>Tesis 1a. XCVIII/2007 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007, página: 792, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO."

llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite<sup>23</sup>.

No obstante lo anterior, este derecho al mínimo vital como se ha dicho no es exclusivo de la materia tributaria, pues 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.

Bajo esta línea de pensamiento, debe reconocerse que ese derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, debe concebirse como una directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir.

Incluso, en otros países, como cita el Maestro Jorge Luis Revilla de la Torre en su artículo *“La Necesidad de Implementar el Concepto del Derecho al Mínimo Vital en la Legislación Tributaria Mexicana”*, el derecho al mínimo vital es definido por el Tribunal Constitucional Alemán como una exigencia constitucional en aplicación del principio de capacidad contributiva que el mínimo vital familiar esté exento del pago de impuestos; motivo por el cual ha sostenido que la renta necesaria para alimentar a una familia no es una renta disponible. A su vez, en Argentina es concebido como la menor remuneración que debe percibir en efectivo un trabajador sin cargas de familia, en su jornada legal de trabajo, de modo que

---

<sup>23</sup> Tesis P. VIII/2013 (9a.) sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, página: 138, de rubro: *“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.”*

asegure alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestido, asistencia sanitaria, transporte y esparcimientos, vacaciones y previsión.<sup>24</sup>

Por otro lado, la Corte Constitucional de Colombia, ha sustentado jurisprudencia en donde definen que el derecho al mínimo vital, tiene como característica ser cualitativo por lo que supone que cada cual viva de acuerdo al status adquirido durante su vida, esto es, el mínimo vital es un derecho fundamental que tiene como característica ser cualitativo, por lo que supone que cada quien viva de acuerdo al estatus adquirido durante su vida. Sin embargo, esto no significa que cualquier variación en los ingresos implique necesariamente una vulneración de este derecho. Por el contrario, existe una carga soportable para cada persona, que es mayor entre mejor haya sido la situación económica de cada quien. Por esto, entre mayor sea el estatus socioeconómico, es más difícil que variaciones económicas afecten el mínimo vital y, por ende, la vida digna<sup>25</sup>.

De lo anterior, podemos concluir que sería tarea del Constituyente normar de forma expresa este principio y así al legislador establecer el quantum de ese mínimo vital, el cual debe ser el eje rector de la dignidad humana, esto es, debe determinar y cuantificar ese mínimo exento tomando como base, a manera de ejemplo, las prestaciones sociales, el costo de vida de las personas, las condiciones sociales del país, a fin de generar certeza y seguridad jurídica, pues de no ser así, se estaría violando dicho principio como una derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### III. V. “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES”.

---

<sup>24</sup>Revilla de la Torre Jorge Luis. “*La Necesidad de Implementar el Concepto del Derecho al Mínimo Vital en la Legislación Tributaria Mexicana*”. Liga en la página web: [http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios\\_084.pdf](http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios_084.pdf), pagina 12.

<sup>25</sup>Sentencia T-184/09. ACCION DE TUTELA PARA OBTENER RECONOCIMIENTO O RELIQUIDACION DE PENSION-Reiteración de jurisprudencia. La Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional de Colombia. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/T-184-09.htm>.

En el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como parámetro para apreciar la riqueza de un contribuyente y, por tanto, para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir al gasto público.

Desde el punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestarán la idoneidad de la persona para concurrir al levantamiento de las cargas públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social.

La Ley del Impuesto sobre la Renta tiene por objeto gravar los ingresos y la producción de éstos, esto es, operación tras operación, que es lo que determina la generación de dicho gravamen.

De esta forma, se ha sostenido que si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, -modificación positiva en el haber del sujeto-, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con determinados conceptos, como son los relacionados con el costo de la producción del ingreso.

En este sentido, se aprecia que en el desarrollo del procedimiento que da lugar a la determinación de la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta, concurren figuras sustractivas -como las **deducciones**, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otros-, junto a figuras aditivas -acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otros-, y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todos ellos podemos conocer la entidad de la obligación tributaria resultante.

En tal virtud, en el presente apartado únicamente tocaremos el tema de las deducciones, las cuales podemos decir que son definidas como: aquellos conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en

caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en el caso contrario.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación, las define como: *“aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita.”*<sup>26</sup>

De lo anterior, resaltan diversos elementos que podemos considerar como características de las deducciones, a saber:

1. Es un derecho del contribuyente, es decir, vista como una prerrogativa que le permite que de los ingresos se deduzcan ciertos gastos en que se hubieren incurrido para la generación de aquel.
2. Que dicha deducción debe cumplir ciertos requisitos, esto quiere decir, que no todo gasto puede ser deducible, sino sólo aquellos que el propio legislador determine cumpliendo la serie de formalidades que para cada caso en particular se establezca. Esto tiene su razón, ya que de no ser podríamos en caer en el supuesto de disminuir una utilidad de forma indebida que conllevaría a causar un perjuicio al Estado.
3. Están vinculadas directamente con el principio de proporcionalidad del tributo, es decir, se deben considerar las erogaciones que coadyuvaron a la generación del ingreso, para que el impuesto vaya de acuerdo a la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Ahora bien, la importancia de las deducciones radica en que son un rubro de suma trascendencia en la determinación de la base para el cálculo del impuesto, esto quiere decir, que si las deducciones son altas, el monto de la base disminuirá, así como el importe a pagar por parte del contribuyente y, en cambio, si por el

---

<sup>26</sup> Tesis emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, de la Octava Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Julio de 1992, página 382, de rubro: “LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.”

contrario el monto a deducir es menor, la base será mayor y por ende, lo que se enterará al fisco como pago será mayor.

En efecto, cuando se analiza la base imponible de un gravamen -en el caso, del impuesto sobre la renta-, generalmente se le reconocen dos funciones: medir algún elemento del hecho imponible, o bien, permitir la concreción de la cantidad líquida a cargo mediante la aplicación de la tasa del gravamen -en general, de la estructura tarifaria que resulte aplicable-. En el contexto descrito, se aprecia que es a través de las deducciones que se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

Las deducciones se contraponen a los ingresos, como concepto aditivo equivalente -es decir, se restan de éstos-.

En lo que hace al impacto que tienen las deducciones en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.

En efecto, una deducción únicamente disminuye la base del impuesto conforme al monto deducido, a diferencia de lo que ocurre con la deuda tributaria correspondiente, misma que se aminora únicamente en razón de la tasa del impuesto.

Por lo que hace a las razones que pueden dar lugar al establecimiento de deducciones en materia de impuesto sobre la renta, debe señalarse que las mismas son de la más diversa índole, pero -en un afán de simplificar lo anterior- pueden circunscribirse a las siguientes causas:

- Razones estructurales, internas, propias de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales; o bien,
- Razones no estructurales, de política pública -no necesariamente de política fiscal- que obedecen a la intención del legislador de promover o disuadir ciertas conductas, y que aprecian en el sistema tributario un mecanismo idóneo para tal efecto.

Como ha sido apuntado en los párrafos precedentes, la indispensabilidad en las deducciones constituyen 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 las cargas públicas-.

En este contexto, los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Ciertamente, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; este tipo de erogaciones que deben efectuarse son los que se consideran necesarios. Respecto de tales desembolsos, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y -en principio- reconocer su deducibilidad como concepto, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.

Por otra parte, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de ingresos sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar que debe distinguirse entre las deducciones que se autorizan como costo de producir el ingreso -demandadas por la lógica del impuesto-, y las que no se originan en la causa apuntada.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, en materia de impuesto sobre la renta, por regla general, 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 diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

Asimismo, se ha sostenido que existen conceptos en relación con los cuales el legislador usualmente no debería permitir la deducción, si bien ello puede ser autorizado por alguna circunstancia particular. Entre dichos conceptos que no deberían contemplarse como deducibles se identifican las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, como acontece, por regla general, con los desembolsos efectuados con motivo de consumos personales.

En este sentido, se señaló que para la obtención del ingreso objeto del impuesto sobre la renta, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; este tipo de erogaciones que deben efectuarse son los que se consideran necesarios.

Respecto de tales desembolsos, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y -en principio- reconocer su deducibilidad como concepto en el impuesto sobre la renta, ya que son gastos inevitables e indispensables, sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo, sin que lo anterior implique que no puedan establecerse modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones a la deducción, lo que puede obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales -los cuales, en todo caso, deberán someterse en sede constitucional al juicio de razonabilidad-.

Por otra parte, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de

ingresos sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna. 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.

Así tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que existen 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 ese 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.<sup>27</sup>

Por último, atendiendo a las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta guardan el carácter de no estructurales, pues aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, 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, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, debido a que no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen.

---

<sup>27</sup> Jurisprudencia 2a./J. 25/2017 (10a.) sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, página: 822, de rubro: "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."

#### IV. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA QUE LE DIO ORIGEN

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión en comento, determinó no amparar ni proteger a los quejosos, en contra, entre otros, del 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, bajo el razonamiento de que dicha limitante no viola el derecho al mínimo vital, es decir, de que la circunstancia de que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, 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 vinculadas con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, el Máximo Tribunal País arribó a esta conclusión sin estudiar y resolver todos y cada uno de los agravios planteados por los quejosos en el amparo referido y con los cuales se pretendía acreditar la inconstitucionalidad del artículo referido.

En efecto, como se observa en el considerando octavo de la ejecutoria, cuya reproducción consta en líneas anteriores, aquella Sala señala los agravios planteados en contra del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los cuales, más adelante, únicamente estudia y resuelve la parte conducente del segundo agravio, es decir, lo siguiente: “...*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...".*

Lo anterior, pone en evidencia que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, únicamente abordó uno de los tópicos sometidos a su consideración y con ello sostuvo la constitucionalidad del referido artículo en razón de la limitante en las deducciones personales, es decir, resuelve que la limitante a las deducciones personales para las personas físicas, no viola el derecho al mínimo vital, pero sin estudiar toda la litis sometida a su consideración, es decir, nunca estudio si efectivamente este principio se veía vulnerado o no, para arriba a la conclusión alcanzada.

Se dice esto, pues como parte de los planteamientos de los quejosos en el amparo referido, destaca lo siguiente:

"(...).

- 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. (...)."

Como se observa, aquella Juzgadora no hizo un estudio exhaustivo en razón del porqué el legislador no tomó en consideración si la limitante establecida del 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede o no el derecho al mínimo vital, además de que tampoco resuelve el argumento relativo a que si el legislador motivó o no debidamente la limitante referida y del porqué no afectaría los derechos fundamentales de las personas físicas.

Por tanto, lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo referido vulnera los principios de congruencia y exhaustividad que rigen en el dictado de sentencias, ya que no sólo éstas deben ser congruentes consigo mismas, sino además, con lo planteado en la contienda,

es decir, con la causa de pedir, como lo fue en el caso, en el amparo de los quejosos, tiendo aquella Jugadora la obligación de resolver todo lo planteado sin omitir agravio alguno, situación que en el caso no se cumplió.

No obstante lo anterior, en opinión del suscrito es desacertado lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que efectivamente es cierto bajo el sistema tributario, es decir, el libre margen con que cuenta el legislador para el diseño del sistema fiscal, no es viable considerar que por el hecho de que se limite el monto total de las deducciones personales de las personas físicas a 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, intrínsecamente deba considerarse que impide que éste no pueda tener una vida digna y con ello no pueda satisfacer sus necesidades básicas, así como subsistencia y de sus dependientes económicos.

Sin embargo, el Máximo Tribunal del País no consideró que este esquema, resulta totalmente incongruente a la exposición de motivos que le dio origen, es decir, el Ejecutivo Federal al presentar la Iniciativa ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente su artículo 151, último párrafo, estableció que la nueva Ley del impuesto sobre la renta, reconocía al mínimo vital, **como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria**, es decir, una garantía de las personas, por virtud de la cual, al momento de diseñar el objeto del impuesto e identificar la capacidad idónea para contribuir, se debe respetar un umbral correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

Empero, específicamente al tocar el tema de “Deducciones personales”, justifica dicha limitante con un **fin estrictamente recaudatorio**, es decir, justifica la medida bajo el supuesto de que lograría un sistema *más progresivo y justo*, toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, como se observa a continuación:

## INICIATIVA DEL EJECUTIVO DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

“(…).

□ Deducciones personales.

Actualmente, la Ley del ISR permite reducir la base gravable sobre la que se determina el impuesto anual aplicando diversos conceptos de gasto de tipo personal. Es decir, las personas físicas pueden realizar la deducción de algunas erogaciones personales. La aplicación de estas deducciones personales, que representa una reducción de los ingresos gravables del ejercicio, frecuentemente da lugar a la determinación de un saldo a favor en relación con el impuesto pagado o retenido en forma provisional.

En los últimos años, el número de este tipo de deducciones se ha duplicado de 5 a 10, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente. Entre 2003 y 2011 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales. Ello obedece tanto al incremento en el monto deducible así como a la aplicación de nuevos conceptos deducibles, por ejemplo, el pago de colegiaturas.

Ante este escenario, con el fin de incrementar la recaudación, mejorar la distribución de los beneficios tributarios y dar mayor progresividad al ISR de las personas físicas, se propone a esa Soberanía limitar el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año a la cantidad que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos, y un monto equivalente a 2 salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal.

Esta medida ayudaría a lograr un sistema más progresivo y justo, toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica. Las estadísticas disponibles muestran que mientras los contribuyentes del primer decil de ingreso obtienen sólo 0.4% del total del beneficio, los del décimo decil obtienen alrededor del 87%.

Lo anterior, es el resultado de la alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles, así como del hecho de que sólo las personas con ingresos superiores a 400 mil pesos están obligadas a presentar su declaración anual, mientras que en su mayoría las personas con ingresos menores a la cantidad mencionada no la presentan, con lo que no ejercen su derecho aun cuando hubieran podido aplicar deducciones personales.

(…)”

## DICTAMEN DE APROBACIÓN POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN

“(…)”

**Cuadragésima.** Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal de limitar en la Ley cuya emisión se plantea, el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año. No obstante, la que dictamina considera que es necesario modificar la cantidad señalada en la Iniciativa que presenta el Ejecutivo Federal para sustituirla por la que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos, y un monto equivalente a 4

salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal.

Lo anterior, tiene su razón al adicionar un nuevo tramo a la tarifa del ISR de personas físicas, aplicable para las contribuyentes con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 35%. Es decir, a fin de que las personas físicas que se encuentren en el último tramo de la tarifa del ISR puedan efectuar sus deducciones personales hasta por un monto razonable, acorde a sus ingresos, es preciso efectuar el ajuste planteado.

Esta Comisión reconoce que en los últimos años, el número de este tipo de deducciones se ha duplicado de 5 a 10, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente. De acuerdo con la información con la que se cuenta, entre 2003 y 2011 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales. Ello obedece tanto al incremento en el monto deducible, así como a la aplicación de nuevos conceptos deducibles.

Para esta Comisión es importante destacar que las deducciones que se limitan no son consideradas estructurales para la generación del ingreso, por lo cual, no existe una afectación al contribuyente por los ingresos que perciba.

De igual manera, esta Comisión reconoce que la subsistencia de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, depende de los apoyos económicos que perciben de los contribuyentes, y tomando en cuenta el papel que desempeñan a favor de la sociedad mexicana, la que dictamina considera que el límite máximo establecido a las deducciones personales no debe aplicarse tratándose de los donativos no onerosos ni remunerativos que cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta cuya emisión se plantea.

De lo anterior, resalta que el legislador justificó la limitante en deducciones personales para las personas físicas, bajo los siguientes puntos sobresalientes:

- a) Que el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales.
- b) Con el fin de incrementar la recaudación, mejorar la distribución de los beneficios tributarios y dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- c) Ayudaría a lograr un sistema más progresivo y justo, toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica.
- d) Lo anterior, tiene su razón al adicionar un nuevo tramo a la tarifa del impuesto sobre la renta de personas físicas, aplicable para las contribuyentes con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 35%. Es

decir, a fin de que las personas físicas que se encuentren en el último tramo de la tarifa del impuesto sobre la renta puedan efectuar sus deducciones personales hasta por un monto razonable, acorde a sus ingresos, es preciso efectuar el ajuste planteado; y,

e) Que las deducciones que se limitan no son consideradas estructurales para la generación del ingreso, por lo cual, no existe una afectación al contribuyente por los ingresos que perciba.

Bajo estas premisas, resulta que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no resolvió acorde al origen y sustentó del artículo en cita, es decir, el tema central de la pretensión de los quejosos en el amparo referido, pues con ello pretendían acreditar la violación al principio del mínimo vital, bajo la óptica de que el legislador no consideró en su creación, si dicha limitante de las deducciones personales incidían en la satisfacción de las necesidades básicas de la persona humana.

En efecto, nuestro Máximo Tribunal, avala la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, bajo el estudio del requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso en las deducciones, pero olvida el planteamiento aludido, es decir, pasa por alto que la justificación de su creación fue con un fin estrictamente recaudatorio y que con ello generaría un sistema más progresivo y justo, es decir, no resuelve si la motivación del legislador justifica la limitante aludida e incluso su conclusión resulta totalmente incongruente a lo ya resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto al respeto del derecho al mínimo vital en materia tributaria.

Se dice lo anterior, ya que el diecinueve de septiembre del dos mil once, nuestro Máximo Tribunal del País, resolvió una serie de amparos en contra del artículo 177 y la derogación del diverso 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de octubre de dos mil siete, en donde el tema principal fue la delimitación del derecho al mínimo vital.

Del contenido a la ejecutoria aludida, resaltan los siguientes puntos a destacar:

- a) "El derecho al mínimo vital, en el marco de la procura existencial que corresponde al Estado, se materializa 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".
- b) "De ninguna manera implica que el derecho al mínimo vital sea consagrado principalmente por el artículo 123 constitucional, ni que -por ende- sea una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, o que su contenido se agote en la excepción de embargo, compensación o descuento que se establece en dicho numeral para el salario mínimo; por el contrario dicho postulado ejerce una influencia que trasciende a ese ámbito, lo que permite apreciar que, en lo que hace a la materia tributaria, deriva propiamente de lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional y, más aún, debe reconocerse que dicho postulado trasciende también a lo exclusivamente fiscal, y abarca un conjunto de medidas de muy diversa índole".
- c) "Una posición unánime sobre la forma en la que el derecho al mínimo vital, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, busca resguardar los signos de capacidad -económica, más no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- que se destinan a la satisfacción de necesidades primarias".
- d) "Que el derecho al mínimo vital no tiene un contenido 'homogéneo' entre todos los contribuyentes del título IV de la ley; por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe repararse en las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso".
- e) "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.

De lo anterior se corrobora que si el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya había reconocido que el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora o, que su contenido se agote en la excepción de embargo, compensación o descuento para el salario mínimo, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que este derecho deriva propiamente de lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional y que trasciende y va más allá a lo exclusivamente fiscal, pues contempla todas y cada una de las acciones del Estado para la procuración de las personas y el cómo pueden llevar a cabo una vida digna.

Bajo este esquema, si tenemos que el legislador hasta antes de la reforma no limitaba el monto de las deducciones personales para las personas físicas, se podría decir que era signo (acción), de protección a ese mínimo vital y por ello el legislador debió motivar debidamente y acreditar del porqué en uso de su facultad limitaba en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta el monto de la deducciones aludidas.

Con lo anterior, no quiere decir que se desconozca la facultad que corresponde al legislador tributario para 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, es más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro, lo que no es válido considerar es que no motive y justifique del porqué esta limitante es “progresiva y justa” como se dice en la exposición de motivos que le dio origen a la reforma aludida y más aún, tema que de ninguna manera resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En consecuencia, a mi juicio el fallo sometido a estudio resulta incongruente y no es acorde a lo ya definido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto al principio del respeto del derecho al mínimo vital en materia tributaria, pues como se vio, éste y su cumplimiento van más allá del ámbito fiscal, esto es, los relativos a la dignidad humana, acceso a bienes y servicios básicos, derechos laborales e incluso no únicamente exclusivo de la clase trabajadora, esto es de que aquellos que perciben el mínimo, razón por la cual resulta que el fallo en

comento debió atacar y resolver precisamente este punto, si dicha limitante en las deducciones personales cumplía lo pretendido por el legislador en su justificación y si con ello no se trastocaban los derechos fundamentales de las personas físicas.

A mayor abundamiento, sobre este punto, es conveniente comentar que de igual forma, tampoco se dice en la ejecutoria en estudio, si con esa limitante a las deducciones personales, se cumpliría o bastaría para la protección del derecho al mínimo vital de las personas físicas, es decir, no se avala la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisamente bajo el estudio del principio referido, es decir, que el nuevo esquema no vulnera a la vida digna del sujeto pasivo, sino únicamente lo que efectuó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para justificar el no estudio de este tema, fue bajo el argumento de que las deducciones personales son de las que caracteriza como no estructurales y que por esta razón no inciden en la generación del ingreso, además de que a través del sistema tributario no es viable brindar esta tutela, cuando dejó de ver que el beneficio o "gracia" en el otorgamiento de la no limitante en deducciones ya existía, es decir, de ninguna manera motiva debidamente del por qué con este esquema no trascendería a la esfera de los derechos fundamentales de los sujetos pasivos del tributo y de sus familias, acorde a los principios fundamentales protegidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conviene agregar que si partimos de que el derecho al mínimo vital va más allá del ámbito tributario, con mucho más razón, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió observar cuáles fueron las prerrogativas o acciones que efectuó el Estado –Ejecutivo-, para que ya no fuera necesaria la no limitante a las deducciones personales de los contribuyentes, es decir, las medidas que efectuó el Estado para que una persona, a manera de ejemplo: ya no tuviera la necesidad de cubrir para su salud, gastos hospitalario o médicos en el sector privado o, para el caso de la educación, ya no tuviera la necesidad de cubrir pagos a colegiaturas en escuelas privadas, es decir, de ninguna manera el Ejecutivo en su propuesta, que avaló el Congreso de la Unión, señaló la estructura de las condiciones que

hiciera patente que el contribuyente ya no tuviera que erogar cantidades para cubrir sus necesidades básicas, salud, alimentación, educación, vivienda, por citar algunas.

Por otro lado, resulta conveniente agregar que el artículo en estudio establece el límite en el monto total de las deducciones personales de las personas físicas a la cantidad que **resulte menor** entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, -aproximadamente \$98,243.00 o \$93,104.00- según área geográfica o, del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto.

Lo anterior, a manera de ejemplo puede ilustrarse así, una persona física que tuvo como deducciones personales en cantidad total de \$98,000.00, cuyos ingresos anuales fueron de \$400,000.00, sólo podría deducir el porcentaje fijo del 10%, o sea \$40,000.00.

Por otro lado, un contribuyente persona física con ingresos anuales superiores a \$1'000,000.00 que tuvo como deducciones personales la cantidad total de \$98,000.00, podría deducir el total de los gastos erogados al año.

El resultado de lo anterior, no puede traducirse en un esquema progresivo y justo, pues como se observó, los contribuyentes cuyo ingreso anual sea inferior a la cantidad de \$982,000.00 aproximadamente, no podrían deducir o alcanzar el monto total de las deducciones personales permitidas por el legislador, es decir, los cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, sino inevitablemente un **porcentaje fijo** que es el 10% del monto total de sus ingresos anuales.

Visto de otra manera, en una emergencia médica, cuyo costo originó la erogación de la cantidad de \$70,000.00, el contribuyente con ingresos anuales a \$100,000.00, de esta emergencia, únicamente podría deducir el 10%, es decir, \$10,000.00, por su parte, el contribuyente con ingresos superiores a \$1'000,000.00, podría deducir el total de la emergencia médica e incluso tendría un remanente para poder llegar al tope de la cantidad aproximada de \$ 98,000.00.

En consecuencia, dicha reforma provoca una distorsión en la base del impuesto sobre la renta, pues si uno de los contribuyentes ilustrados únicamente puede

deducir el 10% de sus ingresos anuales, efectivamente no puede decirse que corresponda a su verdadera capacidad contributiva.

Lo anterior incluso motivó a que el legislador para el ejercicio del año 2016, reformara el tope de deducciones aludido incrementándolo del 10% al 15%, así como incrementar de cuatro a cinco salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, es decir, el propio creador de la norma reconoció que dicho límite resultaba muy limitado y desde luego fuera de realidad económica de los contribuyentes.

Incluso, aquella Juzgadora de ninguna manera efectuó un debido análisis a fin de acreditar o ilustrar si efectivamente ese tope resultaba justo y progresivo como concluyó el legislador y el hecho de que fuera recaudatorio como se hizo en su propuesta por el Ejecutivo Federal, no incidiera en el costo de la vida cotidiana del contribuyente, pues no lo hizo, esto es, de ninguna manera se visualiza que acorde a una estadística o estudio, *-medidas tomadas por el Estado para garantizar los derechos fundamentales de las personas-*, ya no fuera necesaria la no limitante como un indicio de protección del derecho en estudio o, por otro lado, se pudiera concluir que en el universo de contribuyentes, existieran más los que pudieran alcanzar el monto máximo de la deducción permitida o, contrariamente, que fuera mayor número el de aquellos que inevitablemente tuvieran únicamente que deducir el 10% de su ingreso anual; máxime que omitió el estudio de que efectivamente ese tope no violaba los derechos fundamentales de las personas físicas, pues incluso no solamente de él sino el de su familia.

Por tal motivo, resulta innegable que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tomó en consideración el finperseguido por el Ejecutivo Federal, esto es, que fue una reforma **estrictamente recaudatoria**, y que dicha medida en su resultado fuera progresiva y justa, pues aún y cuando efectuó el estudio de la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se basó bajo el concepto de estrictaindispensabilidad y necesaria vinculación de las erogaciones con la obtención y generación del ingreso y con ello determinó que dichas erogaciones no impactan en la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre la renta, lo cierto es que dejó de ver que los

conceptos como deducibles ahí establecidos, sí inciden en determinar su verdadera capacidad contributiva y desde luego son de aquellas que están vinculadas con derechos fundamentales o con los servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a prestar.

Ello tiene relevancia, pues si partimos de que es cierto el legislador goza de libertad de configuración en el sistema tributario, también lo es que no por ello puede ir más allá de los principios tributarios, es decir, debe llevar a cabo ese mecanismo a fin de que la carga tributaria sea más justa y coherente, esto quiere decir, que todos los que puedan contribuir lo hagan en proporción a su real y verdadera riqueza y en igualdad ante la ley tributaria.

Además, existen derechos humanos reconocidos constitucionalmente, como lo es el derecho al mínimo vital de las personas, que incluso el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se ha dicho mediante criterioslo ha interpretado como una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que conforman toda la Constitución, como se ha venido diciendo.

A partir de lo anterior, la capacidad contributiva ha **de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real**, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados.

Lo dicho es reiterado por el Máximo Tribunal del País bajo el supuesto que no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, **lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del**

**impuesto** -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

De lo anterior, pone de manifiesto que efectivamente la limitante para las deducciones personales no sólo estaría reflejando una capacidad irreal del contribuyente, sino también causa un perjuicio a quien menos recursos tiene; además, de trastocar los derechos fundamentales del contribuyente, pues en vía de ejemplo al limitar los gastos médicos, resulta que al fin del año, un contribuyente estaría erogando cantidades, que inicialmente el Estado tendría que blindarle, esto es, necesidad básicas como lo es la salud, pero como no es así, desde luego repercute en una franca violación del derecho al mínimo vital de la persona.

A mayor abundamiento, es conveniente indicar que efectivamente es cierto las deducciones personales de las que hablamos, tienen razones extrafiscales y que entran en lo que se conoce como deducciones no estructurales, situación que no está a discusión, pero también los contribuyentes tiene que destinar parte de sus ingresos para cubrir sus necesidades básicas, pues cabe recordar que las deducciones autorizadas a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran vinculadas a la salud, vivienda, educación, pensiones de retiro, conceptos o derechos fundamentales que consagra nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por ende la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debió entrar al estudio si con el tope no se vulneraba el multicitado principio del derecho al mínimo vital.

Esto tiene sentido, ya que si el legislador anterior a la reforma reconocía dichas deducciones personales (sin límite) como un signo externo de protección al mínimo vital como derivación del principio de proporcionalidad tributaria,-desde luego no la única contemplada en la Ley del Impuesto sobre la Renta-, resulta que al cambiar dicho esquema en base a su facultad de libertad de configuración tributaria, no justificó debidamente dicho cambio –limitante-y, por ende la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debió atender a este planteamiento, a fin de resolver si dicho esquema se ajustaba a la realidad

económica del contribuyente –capacidad contributiva-, y con base ello definir a hasta qué punto se resguardaba el principio del derecho al mínimo vital de las personas físicas, situación que a mi entender no se cumple, pues como se dijo, este principio atiende a resguardar los signos de capacidad -económica, más no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- que se destinan a la satisfacción de necesidades primarias, ya que le correspondía al legislador justificar del por qué con el cambio de esquema de deducciones personales es más acorde a la realidad económica y a aquella valorar dicha justificación y como, en el caso concreto, no existió dicha justificación real y concreta, a mi entender no se podía sostener la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, el legislador de ninguna manera justifica del por qué el trato diferenciado para las personas físicas, en el límite de las deducciones personales, pues la obtención de mayores ingresos en el ejercicio, no es una razón que avale dicho trato diferenciado, pues cabe recordar que esta clase de deducciones se encuentran en el Capítulo XI. “De la Declaración Anual” en la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, después de aquellas autorizadas en cada Capítulo de la Ley, por la obtención de los ingresos respectivos, es decir, son aplicables a todas las personas físicas a que hace referencia el Título IV de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta, y que para hacer su cálculo anual, ya se encuentran en igualdad de condiciones, por lo que, el legislador en ningún apartado justifica este trato diferenciado, razón adicional por la cual no se podía sostener la constitucionalidad del artículo en estudio.

Además, lo anterior cobra mayor relevancia desde la reforma al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en el cual se establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia (principio pro persona).

Lo anterior ha sido interpretado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como un mandato en donde una ley no puede declararse nula cuando pueda interpretarse en consonancia con la Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dada su presunción de constitucionalidad y convencionalidad. Esto es, tal consonancia consiste en que la ley permite una interpretación compatible con los contenidos de los referidos materiales normativos a partir de su delimitación mediante los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los criterios -obligatorios cuando el Estado Mexicano fue parte y orientadores en el caso contrario- de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

En virtud de lo anterior, resulta que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la constitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ninguna manera lo hizo acorde a este principio, es decir, no consideró que el derecho al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a la Declaración Universal de Derechos Humanos en sus artículos 23, 24, 25, 26 y 27 y al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", suscritos por México, es decir, debió efectuar un debido análisis al caso en concreto, para a partir de los elementos propuestos por el legislador, concluir si ese límite o tope en las deducciones vulnera los principios fundamentales referidos, esto porque no únicamente estamos en la circunstancia de considerar el quantum de la limitante como tal, sino el esquema como un todo (artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), y si es acorde a una función "progresiva y justa", como se dijo en la exposición de motivos, en razón de las condiciones económicas, político y sociales actuales de las personas físicas.

Lo anterior no quiere decir que le corresponda a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinar la cantidad que deba considerarse como protector del

mínimo vital, ni muchos menos se pretende que se cuantifique, sino que en base los argumentos planteados en la demanda de amparo, ésta se haya pronunciado si este nuevo esquema no trastocaba el principio referido o, en su caso, que dicho tope era acorde a la realidad económica, política y social que enfrenta el país y que por consiguiente la propuesta de reforma era acorde a la realidad económica del sujeto pasivo del tributo, lo cual de ninguna manera lo llevó a cabo; máxime que como se dijo, de ninguna manera se podía sostener la constitucionalidad del artículo en estudio, por vulnerar el principio del derecho al mínimo vital de las personas físicas, en la forma en que se hizo, incluso el título de la jurisprudencia objeto de estudio resulta totalmente incongruente, pues se dice que no viola el derecho al mínimo vital cuando, como se vio, de ninguna manera se hizo el estudio correspondiente.

A mayor abundamiento, a luz de la reforma del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y en usos de sus facultades, atender incluso a lo que los tribunales internacionales han marcado como precedente en este tema, desde luego, apagado a la realidad económica de nuestro País, ya que al ser Nuestro Máximo Tribunal, debió extender el estudio y resolución del tema sometido a su consideración ,a fin de cumplir el mandato constitucional, pues cabe recordar que los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano, pues dichas consultas pueden tomarse como directrices derivados de la experiencia acogida por órganos internacionales encargados de la promoción y protección de los derechos fundamentales.

## V. CONCLUSIONES.

De la reflexión que se hizo al contenido y alcance de la jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estamos en condiciones de concluir lo siguiente:

1º.- Nuestro Máximo Tribunal del País sostiene la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin resolver todos y cada uno de los puntos sometidos a su estudio en el amparo referido, específicamente, lo relativo a que el legislador no motivó del por qué limitó el monto de las deducciones personales para las personas físicas y del por qué con este nuevo esquema no se vulnerarían los derechos fundamentales de las personas, específicamente el derecho al mínimo vital.

2º.- La ejecutoria en estudio se basa en considerar que las deducciones personales figuran en el ámbito de las deducciones no estructurales y a su juicio a través de la legislación fiscal no se puede brindar la protección del derecho al mínimo vital; sin embargo, este tema no era el punto central de la litis, sino lo que se debió resolver es precisamente del por qué el legislador al establecer un tope en el monto de las deducciones consideró la real capacidad del contribuyente, ello en base al estudio del derecho al mínimo vital, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, es decir, dicho fallo debió ser acorde a lo ya resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a la protección del principio referido.

3º.- De ninguna manera el nuevo esquema planteado por el legislador en tratándose de las deducciones personales es progresivo y justo, pues como se vio, los conceptos a que alude esta clase de deducciones inciden de manera directa en el costo de vida del contribuyente para él y su familia y, con ello, el legislador de ninguna manera observó la real y verdadera capacidad económica del pagador del impuesto e incluso tampoco demostró que efectivamente no se vulnerara el principio del derecho al mínimo vital, pues como se dijo, este principio no solo incide en el ámbito tributario sino va más allá y con ello afecta a los derechos fundamentales de las personas y que son los principio rectores que el Estado debe resguardar.

4º.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desgraciadamente no atendió a la verdadera protección del derecho al mínimo vital y más aún cuando por disposición expresa del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encontraba obligada a ello, es decir, hacer una interpretación más amplia y acorde a los derechos humanos reconocidos por la Constitución, así como en los Tratados Internacionales suscritos por nuestro País.

5º.- En mi opinión, la limitante en las deducciones personales para las personas físicas establecido en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, si vulnera el derecho al mínimo vital de los sujetos pasivos del tributo y de sus familias, ya que estos deben erogar cantidades por conceptos que destinan a cubrir sus necesidades básicas y con ello dicha limitante distorsiona la base del impuesto, pues ésta estaría contemplando una capacidad económica del sujeto irreal y no acorde su capacidad, pues de ser así perjudica al de menos recursos económicos y con ello vulnera los derechos elementales protegidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues cabe recordar que el anterior esquema no existía la limitante aludida y con ello aquello el legislador debió establecer con claridad las razones de porqué restringía dicha deducción, es decir, si efectivamente con este cambio no afectaría la vida digna del sujeto pagador, en cumplimiento a los artículos 1, 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a la Declaración Universal de Derechos Humanos en sus artículos 23, 24, 25, 26 y 27 y al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".

7.- Por último, consideró que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tenía una excelente "oportunidad" de marcar un precedente en materia tributaria en razón de la protección del derecho al mínimo vital, es decir, tuvo los elementos jurídicos a fin de determinar el alcance de este principio al caso en específico –deducciones personales-, e incluso basado en su jerarquía, y apoyado en los que han establecido los tribunales internacionales, de resolver acorde a lo que obliga el

artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual como se pudo observar no fue así.

7º.- También consideró que la protección del derecho al mínimo vital y atento a la evolución del derecho y la interpretación que llevan haciendo los tribunales constitucionales de su concepto, sería labor del legislador reglamentar debidamente su protección, a fin de brindar seguridad jurídica de las personas y no llegar al extremo, como lo hizo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de que a través del sistema fiscal se dé su protección, es decir, justificar este acto, -límite de las deducciones personales-, como si no trascendiera o vulnerara los derechos humanos de las personas,

## VI. BIBLIOGRAFÍA

### VI.I LIBROS

- ARROJA VIZCAINO Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 2005.
- BERNAL PULIDO Carlos. "El principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales", Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 3ª Edición. Madrid 2007
- CALVO NICOLAU, Enrique. "Tratado sobre el Impuesto Sobre la Renta". Tomo I. Editorial Themis, México, 1999.
- CARRASCO IRIARTE Hugo. "Derecho Fiscal Constitucional". Editorial Colección Textos Jurídicos Universitarios. Tercera Edición, Oxford University Press, Harla México 1997.
- DE LA GARZA Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, 28ª Edición, México 2010.
- FLORES ZAVALA Ernesto. "Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, México 1959.
- Dr. GARCÍA BUENO Marco César. "El principio de Capacidad Contributiva a la Luz de los Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México". Colección de Estudios Jurídicos Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa), Tomo XVII, España 2000.
- HALLIVIS PELAYO Manuel Luciano, Béjar Rivera Luis José, Gómez Coteró José de Jesús y Alvarado Esquivel Miguel de Jesús Coordinadores, "Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García". Editorial Novum, México 2014.
- JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario", Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957.
- LÓPEZ PADILLA Agustín. "Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto

Empresarial a Tasa Única 2012”. Tomo II. Personas Físicas. 5ª Edición Dofiscal. México 2012.

- RUÍZ JIMÉNEZ César Alejandro Coordinador. “Derecho Tributario y Derechos Humanos Diálogo en México y el Mundo”. Comité Científico de la Editorial Tirant Lo Blanch. Ciudad de México, 2016.
- SMITH, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, Traducción española 1956.
- STEINER Chistian y Uribe Patricia, Coordinadores. “Convención Americana sobre los Derechos Humanos Comentada. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México 2014.
- SUPREMA Corte de Justicia de la Nación. “Compilación de Instrumentos Internacionales Sobre Protección de la Persona Aplicables en México”. Tomo I “Derecho Internacional de los Derechos Humanos”. Primera Edición, México 2010.
- TRON PETIT Jean Claude. “Lo Real y Justo de los Impuestos. Consideraciones sobre la Interpretación del Derecho y la Calificación de los Hechos”. 1ª Edición. Dofiscal, México 2010.
- VENEGAS ÁLVAREZ Sonia. “Derecho Fiscal”. Oxford University Fress. México 2010.

## VI.II. REVISTAS O ARTÍCULOS CONSULTADOS

- Álvarez Esquivel Carmen, Álvarez Esquivel Maricela y Haro Ruíz Miguel Ángel. “Asalariados vs Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria en México”. Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración. Volumen 5. Julio-Diciembre 2016.
- Paz Solís Jorge. “Deducciones Personales: Nuevo Límite de Deducción para 2016” Revista de Puntos Finos. Diciembre 2015.

- Revilla de la Torre Jorge Luis. *"La Necesidad de Implementar el Concepto del Derecho al Mínimo Vital en la Legislación Tributaria Mexicana"*. Liga en la página web: [http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios\\_084.pdf](http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios_084.pdf).

### VII.III. LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley Federal del Trabajo.

### VII.IV. OTRAS FUENTES.

- Página web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://www.scjn.gob.mx/>.
- Página web de la Cámara de Diputados: <http://www.diputados.gob.mx/>.
- Sentencia T-184/09. ACCION DE TUTELA PARA OBTENER RECONOCIMIENTO O RELIQUIDACION DE PENSION- Reiteración de jurisprudencia. La Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional de Colombia. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/T-184-09.htm>.