



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**Facultad de Derecho
Posgrado de Derecho**

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría
de Educación Pública, bajo acuerdo número 974181 de
fecha 15 de julio de 1997

“EL MÍNIMO VITAL COMO DERECHO HUMANO”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

S u s t e n t a

LIC. Yanet Sandoval Carrillo

Director

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México

2018

Mi agradecimiento a Dios, porque todo lo que soy y tengo es gracias a su infinita misericordia.

A mis padres, Ivo y Martha, por ser los pilares de mi vida, los admiro, respeto y amo con todo el corazón. Son mi ejemplo de perseverancia, esfuerzo y trabajo, les agradezco su apoyo incondicional.

A mis hermanas, Martha, Iveet y Cindy, por ser mis mejores amigas y compañeras de vida. "Pase lo que pase siempre juntas, las amo".

A mis hijos, Ivo y Alexa, por llegar a cambiar mi vida y llenarla de felicidad. Son la luz en mi camino y la alegría de cada instante. Los amo con todo mí ser.

Al Mag. Juan Manuel Jiménez Illescas, por permitirme ser parte de su equipo, y sobre todo, por guiarme y aconsejarme como un verdadero amigo. Gracias.

A mi amigo incondicional David, con quien puedo compartir mis tristezas y mis alegrías, mis fuerzas y mis debilidades, eres un gran compañero, te admiro.

A mis compañeros y maestros de la Universidad Panamericana, por compartirme su formación y dedicación académica.

ÍNDICE

I.	Introducción.....	1
II.	Normas consideradas en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 27/2017(10a.) de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	5
	A. Principios.....	8
	1. Principio de Proporcionalidad Tributaria.	8
	2. Principio de Equidad Tributaria.....	9
	3. Principio de Libertad de Configuración Legislativa.	9
	4. Principio de Generalidad.....	9
	5. Derecho al Mínimo Vital.....	10
	B. Reglas	10
	6. Concepto de Estricta Indispensabilidad para la generación del ingreso.	10
III.	Jurisprudencia 2a./J. 27/2017(10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y ejecutoria que dio origen.	13
IV.	Análisis doctrinal de las normas sustentadas en la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia 2a./J. 27/2017(10a.).....	79
	1. Principio de Justicia Tributaria.....	79
	1.1. Principio de Proporcionalidad.....	79
	1.2. Principio de Equidad.....	91
	2. Principios que colisionan con el derecho al mínimo vital. .	99

2.1.	Principio de Generalidad.	99
2.2.	Principio de Libertad de Configuración Legislativa.	102
3.	Concepto de Estricta Indispensabilidad para la generación del ingreso.	105
3.1.	Concepto de estricta indispensabilidad.	105
3.2.	Deducciones Estructurales y No Estructurales.....	110
3.3.	Deducciones Personales.....	111
4.	Principio al Mínimo Vital.	114
4.1.	Concepto de Mínimo Vital.	114
4.2.	Mínimo exento, su establecimiento en la Constitución Federal.	121
4.3.	Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del Derecho al Mínimo Vital o Mínimo Existencial.	122
V.	El mínimo vital como derecho humano. Estudio de la Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	131
VI.	CONCLUSIONES.....	157
VII.	BIBLIOGRAFÍA.	161

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, pudiera pensarse, que el sistema tributario de nuestro país está diseñado para que todos los contribuyentes cumplan con la obligación tributaria establecida en la Carta Magna, claro está respetando a cabalidad los principios de justicia tributaria.

Para lo cual, el Poder Legislativo ha implementado diversos mecanismos, dentro de su ámbito de libertad de configuración en materia tributaria, para que los causantes de los tributos paguen lo justo, y con esto me refiero a que paguen los sujetos que aun teniendo la obligación no la cumplen, por ello, se han tomado medidas positivas y negativas para evitar que se origine en los contribuyentes la evasión y elusión como un mal que afecta directamente el desarrollo nacional económico, que impide garantizar que éste sea integral y sustentable.

Esa ideología es totalmente aceptada, sobre todo porque esa justificación traería consigo una mejor y suficiente recaudación con la finalidad de que el Estado Mexicano ejerza con mayor puntualidad el abastecimiento necesario que requiere y exige la sociedad. Tan es así, que me atrevo a señalar que con la expedición de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor a partir del año 2014 su objetivo principal fue netamente recaudatorio.

Sin embargo, dicho ordenamiento fiscal tuvo gran impacto en los contribuyentes que sí cumplían con sus obligaciones fiscales y con el pago respectivo, pues si observamos en algunos tópicos se restringieron los derechos para acceder a un pago justo y proporcional.

Claro está que en su momento, se presentaron los medios de impugnación correspondientes en contra del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de diciembre de 2013, ya que los afectados consideraron que es violatorio de los derechos fundamentales reconocidos en el derecho interno e internacional.

Tal es el caso, de los juicios de amparo en donde se reclamó la inconstitucionalidad de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que por supuesto por la trascendencia e importancia de los temas planteados llegaron a debate de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por tal motivo, el objetivo del presente trabajo es abordar lo que resolvió la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, enfocando la investigación en el planteamiento de los contribuyentes afectados, en considerar que resulta inconstitucional el último párrafo del numeral 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer un límite global para las deducciones personales de las personas físicas siendo violado el derecho de su mínimo vital, debido a que esos gastos corresponden a erogaciones íntimamente relacionadas con la

satisfacción de las necesidades básicas, así como con la subsistencia de los gobernados y de sus dependientes económicos.

Es así, que se analizará la integración y publicación de la Jurisprudencia 2a./J.27/2017 (10a.) aprobada en sesión del 1º de marzo de 2017, en donde se sustentó en su rubro: “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”, y por supuesto la ejecutoria que le dio origen.

II. NORMAS CONSIDERADAS EN LA EJECUTORIA QUE DIO ORIGEN A LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 27/2017 (10a.) DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Antes de abordar el tema propuesto resulta primordial ubicar a los principios de las contribuciones reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a su vez, en sentido amplio, referirnos a la distinción que la doctrina ha aportado entre lo que son los principios y lo que debemos entender por reglas, ambos conceptos como integradores del ordenamiento legal.

“Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador... y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho como consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio”¹

Existen diversas teorías para distinguir dichas normas, en el presente capítulo me referiré específicamente a la Teoría de R. Dworkin y la Teoría de R. Alexy, ya que sus investigaciones son reconocidas por

¹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, Dofiscal, México, 2012, p. 11.

diversos autores como iniciadores y experimentadores de la estructura de las normas jurídicas.

La tesis que plantea Dworkin se destaca en señalar que el ordenamiento jurídico no solo está conformado por reglas sino también por principios que regulan la conducta humana y que se utilizan para construir y fundamentar las decisiones jurisdiccionales.

“De acuerdo con este autor, en primer lugar, los principios se diferencian de las reglas desde una perspectiva lógica, en razón del carácter de la solución que ofrecen. Las reglas son aplicables por completo o no son aplicables en absoluto para la solución de un caso determinado. Las reglas generan al juez siempre una disyuntiva extrema, le plantean un dilema de todo o nada”² (excepciones).

Con los principios sucede al contrario, no se componen de un supuesto de hecho y una sanción. “Un principio es solo una razón a favor de argumentaciones encaminadas en cierto sentido, pero no implica necesariamente una decisión concreta”³. En ocasiones, pueden colisionar dos o más principios entre sí, y el juez debe reconocer que todos son principios relevantes y que forman parte del sistema jurídico, y por lo tanto, deben considerarse para tomar su decisión final.

² Bernal Pulido, Carlos, *El principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*, 3a. ed., Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 576 y 577.

³ *Idem*.

Dworkin afirma que los principios tienen una dimensión de las que carecen las reglas jurídicas, esto es, la dimensión de peso específico o importancia. Lo que hace que el juez tome su decisión pues no implica un juicio de valor abstracto sobre la subordinación de un principio a otro, sino un juicio relativo al caso específico.

Por otra parte, la Teoría de R. Alexy viene a complementar las ideas de Dworkin en la que “sostiene que en los complejos sistemas jurídicos modernos no es posible conocer siempre todas las excepciones a las reglas, entre otras razones, porque en las específicas circunstancias de cada supuesto concreto en que las reglas deben ser aplicadas, pueden aparecer nuevas excepciones”⁴. Es decir, que la diferencia entre reglas y principios serían una diferencia de grado ya que los principios son más generales y abstractos que las reglas.

En ese sentido, según el autor, las reglas son normas que contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y lo jurídicamente posible, y que solo pueden ser cumplidas o no. Los principios los concibe como mandatos de optimización que pueden ser cumplidos en diversos grados y que ordenan se realice algo en la mejor medida posible, en sus posibilidades jurídicas y fácticas y las reglas contienen mandatos definitivos.

Lo importante sucede cuando en un supuesto en concreto colisionan dos principios jurídicos y para determinar cuál de ellos tiene mayor peso, forzosamente surge una regla que expresa la relación de

⁴ *Ibidem*, p. 579.

precedencia entre los dos principios en conflicto, condicionada por las circunstancias del caso.

Los principios y reglas rigen el quehacer jurisdiccional, de acuerdo a lo antes razonado es fundamental precisar las normas que fueron analizadas en la ejecutoria de 5 de octubre de 2016, de donde emanó el criterio jurisprudencial que nos ocupa, ya que se resolvió -entre otros temas- que el contenido del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2014, al establecer que el límite para las deducciones personales no es violatorio del derecho mínimo vital.

A. PRINCIPIOS

1) Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los mexicanos se encuentran obligados a contribuir para los gastos públicos de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Tratándose del impuesto sobre la renta, el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, las deducciones.

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.

2) Principio de Equidad Tributaria.

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.

3) Principio de Libertad de Configuración Legislativa.

El legislador puede conceder ciertos gastos como deducciones, ya sea por razones de política fiscal, económica o social.

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.

4) Principio de Generalidad.

Sostiene que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en la que todos los que pueden contribuir lo hagan en proporción a su riqueza.

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.

5) Derecho al Mínimo Vital.

Respetar la dignidad humana en las condiciones en las que el artículo 25 Constitucional prescribe que corresponderá al 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.

Para el respeto de este 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.

B. REGLAS

6) Concepto de Estricta Indispensabilidad para la generación del ingreso.

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

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.

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 les otorgan.

Las deducciones no estructurales 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.

III. JURISPRUDENCIA 2A./J. 27/2017 (10A) DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y EJECUTORIA QUE DIO ORIGEN.

La tesis de Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) fue aprobada en sesión privada del 1º de marzo de 2017 y publicada el viernes 10 de marzo siguiente a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de marzo de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013, cuyos datos de identificación, rubro y contenido, son los siguientes:

Época: Décima Época

Registro: 2013872

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II

Materia(s): Constitucional

Tesis: 2a./J. 27/2017 (10a.)

Página: 821

“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”.

Amparo en revisión 855/2014. José Francisco García Cáceres y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 919/2015. Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en

relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 1379/2015. Rodrigo Navarro Hernández. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 440/2016. Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros. 9 de noviembre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 867/2016. José Ramiro Cárdenas Tejeda. 22 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente:

José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Al analizar la Segunda Sala de la SCJN los amparos en revisión que dieron origen a la jurisprudencia transcrita, en contra del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de diciembre de 2013, el cual entró en vigor el 1º de enero de 2014; particularmente el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la parte recurrente formuló en su segundo concepto de violación, lo siguientes argumentos:

- 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.

Se procede a transcribir, en su parte conducente el pronunciamiento del Órgano Superior, para resolver los planteamientos de los quejosos:

AMPARO EN REVISIÓN 855/2014. JOSÉ FRANCISCO GARCÍA CÁCERES Y OTROS. 5 DE OCTUBRE DE 2016. PONENTE: JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS. SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS. APROBADO POR CINCO VOTOS DE LOS MINISTROS EDUARDO MEDINA MORA I., JAVIER LAYNEZ POTISEK, JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS, MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS Y ALBERTO PÉREZ DAYÁN; MAYORÍA DE CUATRO VOTOS EN RELACIÓN CON EL CRITERIO CONTENIDO EN ESTA TESIS. DISIDENTE: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.

“[...]”

CONSIDERANDO:

[...]

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

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

[...]

OCTAVO. [...]

“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 setecientos 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 graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

"Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, 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 base gravable y, en consecuencia, su no reconocimiento no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

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

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

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

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

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

las deducciones afectan directamente la base imponible y, por esa razón, la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso".

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

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

Asimismo, en el capítulo III, denominado "De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles" el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce como deducciones autorizadas los pagos efectuados por el impuesto predial de los correlativos inmuebles; las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos; los gastos de mantenimiento; los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles; el importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos; etcétera.

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

"RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.-La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar 'deducciones autorizadas para cada ingreso'. A esta imposición sobre la renta

basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cédular 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 cédular 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 CAPÍTULO DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cédular del título IV, denominado 'De las Personas Físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos

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

"RENTA. LA MECÁNICA DEL ARTÍCULO 177, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006, SE JUSTIFICA POR SU NATURALEZA CEDULAR. Tomando en consideración que la fuente de riqueza es elemento revelador de la capacidad contributiva, la mecánica prevista en el referido artículo 177, primer

párrafo, consistente en sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II, de dicho título, encuentra razón de ser en su naturaleza 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 imponible 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 CONSECUCIÓN 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:

"RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). El precepto referido establece el esquema de tributación en el impuesto sobre la renta del ejercicio para personas físicas, mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la base gravable, según el rango en que ésta se ubique en función de su cuantía. Sin embargo, el hecho de que no prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los

ingresos del causante que estarían vinculados a los gastos elementales de subsistencia, no implica una violación al derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del título IV, denominado "De las personas físicas" de esa ley), aunado a que se establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias."(44)

En conclusión, esta Segunda Sala estima que el límite al monto de las deducciones personales que pueden aplicar las personas físicas, previsto en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el diverso 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello es así, porque a tales deducciones personales les resultan aplicables los criterios que esta Suprema Corte de Justicia de la

Nación ha establecido respecto de la vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta -las que cumplen con esa vinculación se conceptualizan como estructurales, mientras que las que no guardan tal relación son no estructurales-.

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

Dicha necesidad de vinculación entre la erogación y el ingreso se confirma con la característica 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-.[...]"

IV. ANÁLISIS DOCTRINAL DE LAS NORMAS SUSTENTADAS EN LA EJECUTORIA QUE DIO ORIGEN A LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 27/2017(10a.).

Con el propósito de analizar los principios y reglas que fueron sustento de la determinación de la Segunda Sala del órgano constitucional, y posteriormente sostener una postura respecto al tema, debemos conocer porque se llegó a la conclusión que se sostiene en la jurisprudencia que hoy nos ocupa ante la necesidad de examen del sistema de contribuciones a la luz de los principios de la justicia.

1. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

1.1. Principio de Proporcionalidad.

En la ejecutoria de mérito, en la parte antes transcrita, la Segunda Sala de la SCJN centró su análisis en el contenido del artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2014, pues señaló que los quejosos, desde su perspectiva, deben reconocerse en su integridad y sin limitante alguna las erogaciones que ahí se enlistan, a efecto de determinar la verdadera capacidad contributiva de los gobernados, y así respetar el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad jurídica reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Sus argumentos se sostuvieron en señalar, que si bien las erogaciones correspondientes 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 este último presupuesto debe prevalecer para analizar la regularidad constitucional del límite de las deducciones personales.

Fue así, que la Segunda Sala a fin de 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 como consecuencia, ser reconocidas para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria, acudió al concepto de “estricta indispensabilidad para la generación del ingreso”.

Sin embargo, antes de avanzar a dicho concepto, es primordial recordar que la doctrina ha destacado que el principio de proporcionalidad nace en el derecho natural, es decir, a cada acción le debe corresponder una reacción proporcional a sus fines.

En nuestro sistema jurídico mexicano, los principios en materia tributaria constituyen el eje rector jurídico-fiscal y se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos –de la Federación así como del Distrito Federal (ahora Ciudad de México) o del Estado o Municipio que residan-, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En sentido estricto, la proporcionalidad consiste en determinar si el fin de la norma es legítimo y si existe una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido.

Este principio ha sido estudiado como punto de partida sobre lo que es justo o injusto, desde que el legislador realiza su función primordial plasmada en la norma, se emiten las resoluciones administrativas y se dictan los fallos de los tribunales. Todo ello, bajo el razonamiento lógico de que los principios del orden jurídico general y los propios de lo fiscal, “respetan y se conforman a los preceptos constitucionales básicos relativos a las personas, la nación y el Estado”.

El principio de proporcionalidad cumple con la función de estructurar el procedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de los derechos fundamentales tipificadas en la Constitución⁵.

En nuestro derecho positivo mexicano, en la Constitución de 1917 se creó la obligación tributaria sustentada en los principios de proporcionalidad y equidad como medio para generar la carga tributaria. Sin embargo en aquella época las contribuciones no podían ser juzgadas por no tener las autoridades competencia para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los tributos, aun y cuando existiera violación a las garantías individuales.

⁵ Bernal Pulido, Carlos, op. cit., p. 81.

El voto particular emitido por el eminente jurisconsulto Don Ignacio L. Vallarta, con motivo del amparo interpuesto por los dueños de las fábricas de hilados y tejidos del Estado de Tlaxcala, en contra del cobro de la contribución que impuso la partida XIV de la Ley de Ingresos del 5 de julio de 1879. Con este amparo, en el cual se planteó, entre otras cuestiones, la interpretación de la fracción II del artículo 32 de la Constitución de 1857, se resolvió que los poderes federales no tiene capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los tributos, ya que se viola el principio de la división de poderes. Así la tributación se debía al pueblo mismo que a través del sufragio popular, ya que las contribuciones eran creadas por el legislativo que imponía el pueblo, y esto, en general, una garantía contra los tributos injustos y onerosos.⁶

El error de Vallarta es que su criterio se basaba en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que difería de la de México, porque en ella no se contenían los principios de proporcionalidad y equidad. Transcurrieron veinticinco años para que el criterio sostenido cambiara y se procediera a la protección de los derechos de los contribuyentes por medio de la garantía de proporcionalidad y equidad, en donde ya se facultó al Poder Judicial para juzgar el exceso de atribuciones del Poder Legislativo en materia tributaria.

⁶ García Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva*. A la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, Salamanca, España, Colección de Estudios Jurídicos, 2000, Tomo XVII, p. 111.

La proporcionalidad se identifica con la capacidad contributiva, la que exige que se grave de manera diferente a los sujetos, atendiendo a la actitud contributiva que manifiesten, siempre y cuando se trate igual a quienes están en la misma posición o aptitud tributaria.

El profesor mexicano Miguel Valdés Villarreal reconocido como recordatorio de sus estudios, examina el sistema de contribuciones en la realidad de sus tres momentos lógicos que forman parte del ordenamiento general del derecho de acuerdo con sus fines, en la perspectiva de las personas, la nación y el Estado.

[...] conforme a los principios de la justicia, capacidad e igualdad (equidad y proporcionalidad) desde el punto de vista de los particulares; los de correlación; gasto público-financiamiento, de suficiencia de financiamiento, de política económica y los de congruencia y respeto a la soberanía y a los derechos fundamentales de las personas, desde el ángulo público.⁷

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha evolucionado en la emisión de sus criterios, y a partir del inicio de la década de 1970, empieza analizando nuevos conceptos, tales como, “capacidad tributaria” o “capacidad económica” enfocada a las finanzas públicas, para estudiar la proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Dichos conceptos fueron desarrollados y

⁷ Villalobos Ortiz, María del Consuelo, “Principios constitucionales tributarios” en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, Béjar Rivera, Luis José, Gómez Coter, José de Jesús, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coords.) *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*, Novum, México, 2014, p. 31.

prácticamente se contienen todos los elementos que actualmente se encuentran vigentes, a saber⁸:

- i) *Proporcionalidad*. Contribuir en función de la capacidad económica:

⁸ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. 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 cualitativa 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. 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. Séptima Época, Primera Parte: Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

- a. aportar una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos;
 - b. las personas que obtengan ingresos elevados deben contribuir en forma cualitativa superior a los de mediano y reducidos recursos;
 - c. el impacto no sólo debe ser cuantitativo sino debe reflejar, cualitativamente, un mayor o menos sacrificio en la disminución patrimonial y,
 - d. se cumple con tarifas progresivas.
- ii) *Equidad*. Es un principio de igualdad, que en materia fiscal significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula:
- a. igualdad ante misma ley y misma contribución de los sujetos pasivos,
 - b. recibir tratamiento idéntico en hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones, pago, etcétera,; y,
 - c. en seguimiento del concepto de capacidad económica, la variación en tarifas es permisible.

Sin embargo, en la Octava Época la Corte resolvió los paradigmas sustentados y sufrió un cambio de control abandonando la expresión de “capacidad económica” y la incorporación del concepto de

“capacidad contributiva”, lo anterior, debido a que la capacidad económica de un sujeto comprende todo lo que en su haber exista, lo que incluye riqueza ya generada. Señalando que tal apreciación es incorrecta, debiendo quedarse con la segunda acepción pues implica una aptitud para pagar contribuciones, por tanto tiene un elemento esencialmente jurídico y puede calificarse como expresión que designa un concepto técnico-jurídico.

Es importante comentar que dentro de la Constitución Española de 1978 se reconoció el principio de capacidad económica, vinculado con la igualdad, progresividad y prohibición del alcance confiscatorio, cuya finalidad es alcanzar justicia en la contribución del gasto público.

Sin embargo, en México, nuestro Tribunal constitucional dio una transformación en la Novena Época⁹, destacándose la consolidación

⁹ CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 26 de octubre de 1999, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.— Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Pleno, tesis P./J. 109/99; véase ejecutoria en el

del concepto de capacidad contributiva como estándar básico de evaluación.

Se dice esto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Lo que no quiere decir que si una persona que gana más deberá pagar más que una persona que gana un menor ingreso, pues para ello debe respetarse a su vez, el principio de equidad tributaria.

Sin embargo, este principio también se considera como límite de validez para la creación de los tributos. La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirme como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino asegurar uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones.¹⁰

Las funciones de la capacidad contributiva son las de presupuesto, medida y límite de la imposición. Por una parte, la capacidad contributiva se constituye sobre un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, abril de 2000, página 338. Apéndice 1917- 2000, Tomo I, Materia Constitucional, Jurisprudencia, Suprema /Corte de Justicia de la Nación, página 163, Pleno, tesis 129.

¹⁰ García Bueno, Marco César, op. cit., p. 140.

imposición; por otra parte, también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro.¹¹

Lo que resulta preciso indicar que la capacidad contributiva debe entenderse como la manifestación de riqueza, sino solo aquella que debe calificarse como potencia económica para cumplir con el gasto público.

En tanto que la capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber, como causa del tributo y como medida del tributo.

La primera entendida en virtud de la relación jurídico-tributario que existe entre el Estado y el sujeto pasivo de la obligación, que se encuentra constreñido a pagar el impuesto (obligación de dar) a favor de éste. Forzosamente implica que el Estado ejerza su potestad tributaria que debe recaer en el sujeto pasivo que se ubique en el supuesto que establezca la ley (hecho generador). Por ello, en donde exista capacidad económica puede haber contribución y por el contrario, en donde no haya potencialidad económica tampoco puede existir tributación.

Y la segunda causa, si el participar en el gasto público es la razón de que exista el tributo, que a su vez, es el límite. Esto es, que la propia capacidad contributiva incita al nacimiento de la obligación de tributar y que limita a la cuantía y a quien se le atribuye. Por lo que el principio

¹¹ Cañal García, Francisco citado por Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Oxford, México, 2016, p. 59.

de capacidad contributiva constituye un límite a las facultades del legislador, tanto cualitativamente como cuantitativamente.

Es así, que la voluntad del legislador debe estar determinada atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues esta facultad no deriva de forma discrecional sino de obligación constitucional de participar en el gasto público.

“Al respecto nos parece prudente señalar que lo que sucede en nuestro país en la actualidad es un claro ejemplo de desatención a esta postulado específico del Principio de Proporcionalidad. En efecto, hablando en términos generales en México contamos con las siguientes fuentes básicas de riqueza: industria, comercio, prestación de servicios, agricultura, ganadería y pesca. Sin embargo, prácticamente la totalidad de las cargas tributarias, se acumulan sobre las tres primeras fuentes de riqueza (industria, comercio y la prestación de servicios), en tanto que las tres restantes (ganadería, agricultura y pesca), -en las que por cierto no se permite ni la inversión privada ni la libre competencia sino que operan a través de ejidos y cooperativas bajo la tutela del Estado, obedeciendo a los lineamientos de la llamada “economía centralmente planificada por el Estado” – no sólo generan ingresos tributarios sino que demandan y reciben generosas exenciones, subsidios y “precios de garantía” que a la larga se traducen en mayores gravámenes fiscales para la industria,

el comercio y la prestación de servicios, elevando al mismo tiempo el gasto público a niveles inflacionarios.”¹²

En ese sentido, también es acertado precisar que en el establecimiento del sistema o de una contribución, el legislador tiene la obligación de examinar la capacidad económica¹³ a nivel nacional, es decir, es un primer elemento que se debe considerar para diseñar la imposición y como segundo punto, considerar pagar lo justo en todas las fuentes básicas de riqueza.

Este carácter prioritario lleva a un concepto inicial de capacidad económica, que enlaza de manera directa con el llamado mínimo de sobrevivencia, mínimo que sirve de punto de partida, que más adelante abordaremos.

No sin antes destacar que el límite relativo debe orientar para la determinación de la carga tributaria concreta referida a la persona del contribuyente.

Aunado a que [el] “fin primordial de la política fiscal es mejorar la capacidad recaudatoria del sistema tributario, porque, por regla general, si las finanzas del Estado se encuentran en buen nivel se

¹² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, Vigésima primera edición, México, 2012, pp. 234 y 235.

¹³ La capacidad económica se vincula con la idea de riqueza, por lo que al definir el patrimonio es preciso acotar el concepto, podemos decir, que el patrimonio es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, susceptibles de valuarse en dinero. Este matiz es necesario, porque los derechos que carecen de connotación dinerario no originan riqueza y consecuentemente no otorgan capacidad económica a su titular.

genera una situación económica estable y de crecimiento; empero, de ningún modo se puede considerar que el fin (mejor recaudación) puede justificar los medios y, por ende, se debe sacrificar el patrimonio de los particulares en aras de la captación de recursos públicos. Por tanto, sólo se debe obligar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a contribuir a los gastos de la captación de recursos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva (capacidad contributiva).¹⁴

Y como dice el Mtro. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel¹⁵ “[...] deberá lucharse para que el análisis de este principio se convierta en una de las prioridades doctrinales de nuestro país. De conseguirse lo anterior, el principio de proporcionalidad tendrá la concepción jurisprudencial depurada que necesita para convertirse en un auténtico instrumento interpretativo y protector de los derechos fundamentales de los contribuyentes”.

1.2. Principio de Equidad.

Al hablar del principio de proporcionalidad tributaria inevitablemente surge a la luz el principio de equidad o igualdad, que tiene su origen también en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁴ Miranda Pérez, Armando, *Temas selectos de Derecho Fiscal*, Novum, México, 2011, p.23.

¹⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho tributario”, *op. cit.* p. 68.

El principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes; se presenta como necesario para determinar la equidad del tributo en general, es decir, para verificar la igualdad de los tributos, determinar quién tiene y quién no tiene capacidad económica y, en su caso, en qué medida ha de tributar frente a una carga fiscal en particular.¹⁶

Bajo el esquema del Estado intervencionista, “la igualdad es ciertamente un objetivo fundamental en la Constitución, pero es un objetivo que no se agota en sí mismo, sino que tiene un valor instrumental”. Es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe organizarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación.¹⁷

Esto es, todos los mexicanos deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar actuación.

En primer lugar, la igualdad es un concepto normativo y no descriptivo, es decir, no pretende describir lo que existe, lo que sucede, sino lo que “debe ser” –en realidad los hombres de hecho no son iguales, sino que “deben serlo”-. El principio de igualdad es un principio ético básico y un ideal normativo, un mensaje descriptivo dirigido a las normas, y, por tanto, a sus creadores. Por eso, el terreno en el que se desenvuelve

¹⁶ Miranda Pérez, Armando, *op. cit.*, p. 21.

¹⁷ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 62.

la igualdad es el Derecho: La igualdad es, ante todo, igualdad jurídica y no real o material.¹⁸

El principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situación de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.¹⁹

¿Sería correcto aseverar que se viola dicho principio cuando el que gana más debe o tiene la obligación de pagar más?

La respuesta es no, porque el principio de equidad nace como igualdad formal ante la ley, y no busca la igualdad de hecho entre todos los hombres.

Por eso, a partir de la publicación de la Riqueza de las Naciones, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al Principio de Proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas, como es el caso de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta. Utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar que, si en vez de emplearse una tasa fija del 3% para ambos casos, se aplica al que gana 10 una tasa del 1%, y al que

¹⁸ Ruíz Jiménez, César Alejandro, *Derecho Tributario y Derechos humanos, Diálogos en México y el Mundo*, Tirant Lo Blanch México, México, 2016, p. 234.

¹⁹ Miranda Pérez, Armando, op. cit., p. 39.

percibe 50 una cuota contributiva del 5%, se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de Proporcionalidad.²⁰

Máxime, que la equidad tributaria constituye un principio constitucional que limita o frena la potestad tributaria del Estado para que se alcance la porción de la tributación.

Pues el legislador no debe dar un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que debieron regularse en las mismas condiciones y con las mismas consecuencias jurídicas, y en caso de ocasionarse esta diferencia, como sucede con la aplicación de fines extrafiscales (que se fundamentan en los derechos fundamentales o política pública expresada en una ley o decreto presidencial), el legislador los crea como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, establece sobre tasas o crea contribuciones con fines redistributivos.

Sin embargo, desafortunadamente en algunas ocasiones el legislador no motivó objetiva y adecuadamente la extrafiscalidad en el debate parlamentario, lo que significa que no hace un correcto juicio de razonabilidad, en lo que deriva en un trato diferenciado arbitrario, y ante esta situación los particulares interponen el juicio de garantías²¹.

²⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 232.

²¹ Ríos Granados, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV Constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", *Derecho Tributario*, Becerra Pocaroba, Mario Alberto, Hernández Jiménez, Luis Javier (coords.), Porrúa, México, 2012, p. 983.

El Mtro. Arrijoa Vizcaíno²² nos da un claro ejemplo -en México- de violación al principio que nos ocupa que “lo encontramos en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que entró en vigor al 1o. de enero de 1989, y que tiene por objeto gravar el valor del activo de la sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. Para respetar el principio de equidad este impuesto debería causarse, sin excepción, por todos aquellos que tengan el carácter de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, cumpliendo así con el imperativo constitucional que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se citó en líneas atrás²³, ha definido atinadamente como “tratar a los iguales de manera igual”.

Sin embargo, el artículo 6o. de esa Ley señalaba que no pagarán el impuesto al activo de las empresas, entre otros, las empresas que componen el sistema financiero (instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa), las sociedades de inversión, las sociedades cooperativas y los contribuyentes de bases especiales de tributación, a pesar de que en todos y cada uno de estos casos se trata de causantes regulares del

²² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pp. 282 y 283.

²³ “También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual...”(Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974).

Impuesto Sobre la Renta que generalmente operan bajo el formato legal de sociedades mercantiles.

Lo que evidentemente se observa una franca violación al principio de equidad en virtud de que se ubican en una misma situación jurídica (hecho generador), es decir, la de ser causantes del impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles, pero que el legislador les dio un tratado desigual y discriminatorio gravando a la mayoría con el pago del Impuesto al Activo de las Empresas y claro, exceptuando del mismo, a un grupo particular, y por ende, otorgando privilegios de exención a las empresas que componen el sistema financiero.

Con diversos planteamientos de inequidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado si ese trato diferenciado es constitucional y en su estudio han colisionado diversos derechos humanos, introduciéndose un elemento del derecho colombiano que se conoce como *la doctrina del escrutinio no estricto*²⁴, y las características principales de esta teoría son las siguientes:

- 1) El escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso por parte del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive del artículo 1º de la Constitución Federal, dicho de otra manera, el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un trato diferenciado siempre y cuando se refiera a “toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades,

²⁴ Ríos Granados, *op. cit.*, pp.985 y 986.

la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil, o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”, pues existe una prohibición expresa para realizar este tipo de discriminaciones, lo que ha interpretado la Suprema Corte es que se refiere a una relevante protección o tutela particular a no ser discriminado por los motivos enunciados en el artículo 1o. constitucional.

- 2) Respecto al escrutinio estricto el juzgador exigirá al legislador razones fuertes precisas, es decir, sólidas argumentaciones en las cuales exprese los motivos que le llevaron a establecer la medida legislativa que vulnera el principio de igualdad derivado del artículo 1o. constitucional.
- 3) De esta manera, se presentan diversas intensidades de escrutinio o examen, desde la débil hasta la fuerte con el objetivo de no vulnerar la libertad del legislador en la configuración de la norma.
- 4) Es así, que la igualdad tributaria merecerá un escrutinio no estricto de acuerdo con esta metodología.
- 5) Y al hilo de esta argumentación nace el tema de la “motivación reforzada”, que no es sino otra cosa que el legislador cuando altera derechos humanos o bienes considerandos relevantes por la Constitución, deberá razonar si los fines que persigue con la

medida legislativa empleada están de acuerdo con la Constitución.

- 6) En todo caso, el juzgador podrá analizar si el trato desigual o discriminatorio vulnera derechos fundamentales o existen categorías sospechosas, esto con el ánimo de aplicar el escrutinio intenso.

Ante ese novedoso elemento, podemos afirmar que la igualdad tributaria se basa en la capacidad contributiva y si el legislador hace distinciones entre mismas situaciones de hecho es precisamente para gravar la real aptitud para contribuir.

Por ello, resulta trascendente invocar frente a esos criterios, las Convenciones de Derechos Humanos que resguardan la igualdad, y que prospectivamente deberán aplicar los operadores jurídicos, como es el artículo 24 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos; el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y los artículos aplicables al caso concreto sancionados en las siguientes convenciones: Convención Internacional Sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (ONU, Nueva York, EUA, 7 de marzo de 1966); Convención Interamericana para la Eliminación de todas las formas de discriminación contra las personas con discapacidad, (OEA, Guatemala, 7 de junio de 1999).²⁵

En conclusión, el principio de proporcionalidad va de la mano con el principio de equidad tributaria, porque el legislador debe considerar la

²⁵ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, pp. 986 y 987.

capacidad contributiva de los sujetos pasivos dentro de un ámbito de igualdad tributaria, a fin de perseguir los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Federal para aminorar las cargas tributarias en igualdad de circunstancias. Y para el caso de que el legislador considere necesario implementar en el sistema tributario la disminución de ellas, a través de las deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, debe razonar si los fines que persigue con la medida legislativa empleada está acorde con lo garantizado y reconocido por la Constitución.

2. PRINCIPIOS QUE COLISIONAN CON EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL.

2.1. Principio de Generalidad.

Partimos de los Principios del economista Adam Smith, en su libro *Wealth of Nations*, como pilar clásico en la literatura económica, específicamente hablaremos el principio de generalidad, que como lo refiere uno de los pioneros estudioso de la materia tributaria, el Mtro. Flores Zavala, “el principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos.”²⁶

Y explica que no debe entenderse de forma absoluta esa obligación, sino debe limitarse aplicando el principio de capacidad contributiva, así

²⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Los Impuestos*, Trigésima Tercera Edición, Porrúa, México, 2001, p. 159.

también, no debe entenderse que todos están obligados a pagar los impuestos, habrá impuestos que solo deben pagar ciertas personas y otros a cargo de otras, pues lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

Dicho principio tiene como origen el mencionado artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues porta un mandato para el legislador de establecer los supuestos de causación de las contribuciones, atendiendo a su capacidad contributiva y con la obligación tributaria de todos los individuos que se ubiquen en esos supuestos.

En materia tributaria la generalidad se realiza de la misma manera a como se hace respecto a la Ley. Una ley para ser general no debe necesariamente afectar o proyectar sus efectos respecto a todos los integrantes de la sociedad, la generalidad de la ley se da cuando las consecuencias de los diversos supuestos legales se proyectan por igual respecto a todos los que caen en el mismo.²⁷

Por ejemplo, si una ley fiscal establece ciertas cargas tributarias para los supuestos de que las personas se dediquen a arrendar sus bienes inmuebles, debe entenderse que solo afecta a las personas que realizan esas actividades, no obstante, si se les aplica a todos por igual.

²⁷ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson Learning, México, 2004, p. 204.

Y viceversa, si la ley fiscal otorga exenciones y beneficios fiscales en general pueden ser consecuentes con dicho principio si se otorga de modo general, es decir, que puedan acceder a dichos beneficios todos los que se ubiquen en esos supuestos legales previstos de modo abstracto y general.

Lo que nos lleva a reflexionar que el principio de generalidad va de la mano con el principio de igualdad, pues en el caso de que no se respete el primero de los mencionados, automáticamente sería un acto discriminatorio y como consecuencia, se violaría el principio de igualdad.

El principio de generalidad entraña para el legislador la exigencia de que los diversos hechos generadores de obligaciones tributarias han de ser contruidos considerando situaciones reveladoras de capacidad contributiva y como comprensivas de la totalidad de los sujetos que las realizan, para luego prever que la obligación de contribuir para los gastos surja respecto a todos los que las realizan. La generalidad, por tanto, ha de cumplirse desde el mismo momento en que el legislador construye los diversos hechos generadores.

En el ejemplo que pusimos de la existencia de pago de tributo a las personas que se dediquen a arrendar bienes inmuebles, si la ley dijera a las personas que tengan 40 años que se dediquen a arrendar, se estaría violando dicho principio al excluir de la obligación de pago a quienes no tengan 40 años y también se dediquen al arrendamiento de bienes inmuebles, se cumpliría el principio de generalidad si la ley dijera a todos los que se dediquen arrendar bienes inmuebles.

Para algunos autores, la generalidad implica que todo aquel que posea capacidad contributiva aporte al erario, mientras que la uniformidad exige igual sacrificio económico entre aquellos que estén en igualdad de circunstancias.

En su obra Arrijo Vizcaíno menciona que el principio de generalidad es consecuencia directa del régimen de la legalidad tributaria [...] todo tributo para ser válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de las normas jurídicas.²⁸

Asimismo, hace una distinción entre el principio de generalidad y uniformidad, que muchos llegan a confundir, ya que en el primero de ellos, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se ubican en los supuestos normativos que establece. Esto es, que se dirige a todos los sujetos, “una pluralidad innominada de sujetos”, que se coloquen en los supuestos jurídicos.

Ahora, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual sin hacer distinciones de ninguna especie a todas las personas que se coloquen en el supuesto normativo o jurisdicción de quien la emita.

2.2. Principio de Libertad de Configuración Legislativa.

Un principio esencial del constitucionalismo contemporáneo es la libertad, la democracia y el pluralismo; conceptos que implican

²⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 268.

necesariamente un sistema jurídico esencialmente abierto, lo que supone el libre acceso de todos al proceso político y a los instrumentos del cambio político; esto es, la admisión esencial de distintas opciones políticas y la hipótesis de una revocación futura de las decisiones actuales.

Esa libertad de configuración legislativa conlleva la posibilidad —para el Poder Legislativo— de reemplazar las leyes antiguas por leyes nuevas, tomando en cuenta que es imprescindible adaptar gradualmente el derecho a las nuevas exigencias sociales, culturales, políticas y económicas²⁹.

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.

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

²⁹Silva García, Fernando y Villeda Ayala, Alfredo, “Libertad de Configuración Legislativa e Irretroactividad de las Leyes” <http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/31/Interiores/9%20Fernando%20Silva%20Garc%C3%ADa%20pag%20177-210.pdf>

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.

Sin embargo, diversos autores consideran que si el Poder Legislativo, cuenta con amplia libertad para configurar el sistema tributario conforme a lo que considere idóneo, esa libertad no es irrestricta, sino que encuentra sus límites en ciertos principios constitucionales que rigen en la materia fiscal, como es el caso de los principios que derivan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

3. CONCEPTO DE ESTRICTA INDISPENSABILIDAD PARA LA GENERACIÓN DEL INGRESO.

3.1. Concepto de estricta indispensabilidad.

Una vez analizado el principio de proporcionalidad debemos precisar que no resulta irracional que las leyes fiscales se apeguen a la “capacidad contributiva” en virtud de que hay algunos ingresos que no deben ser tomados en cuenta para determinar dicha capacidad de los contribuyentes si existe una razón de carácter económico o jurídico que justifique ese proceder.

Lo mismo pasa con los gastos o pérdidas cuando disminuyen la capacidad económica de los sujetos y no se toman en cuenta por el legislador para definir la verdadera capacidad contributiva de aquéllos.

Como señala el Mtro. Calvo Nicolau³⁰ “si una ley fiscal excluye la posibilidad de disminuir gastos o pérdidas para evaluar la capacidad contributiva, no necesariamente debe concluirse, sin mayor análisis, que la Ley desatendió el principio de proporcionalidad. Se habrá respetado si existe razón económica o jurídica que justifique no tomarlos en cuenta.

En el tema correspondiente a las deducciones legales que se manejan dentro de las leyes tributarias sobre la renta, el fisco ha implementado diferentes estrategias para considerar el pago justo de los sujetos que

³⁰ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Themis, México, 2013, p. 395.

se ubiquen en el hecho generador de la contribución –y así cumplir con los principios analizados-, es decir, que efectúen la disminución justa de las erogaciones o gastos que hayan tenido para la obtención del ingreso. En el sistema fiscal mexicano se establecen dos estrategias diferentes³¹:

- a) En la primera de estas estrategias, se establece una gran liberalidad en cuanto a los requisitos de las erogaciones y forma de comprobación por parte de los contribuyentes, pero a cambio de esa liberalidad, se hacen más significativas en supuestos legales y montos, las sanciones económicamente a que puedan hacerse acreedores las personas que alteren en alguna forma los hechos relacionados con las deducciones autorizadas.
- b) En la segunda estrategia, no obstante que existan los capítulos de sanciones y penalidades a los infractores, la autoridad fiscal hace descansar su certidumbre, no en las sanciones y penas, sino que se hace el propósito de rodear a las deducciones que se autoricen por el legislador, de una serie de requisitos tanto formales como de fondo, que le permiten a la citada autoridad, cierto grado de certeza en la existencia real de las deducciones efectuadas, con la amenaza legal de rechazar como deducible la erogación efectuada por el contribuyente, cuando se incumplan alguno

³¹ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado Estudio específico de los impuestos*, Mc Graw Hill, México, 2008, p. 188.

de los requisitos, aun cuando la erogación económica, hubiere sido efectivamente realizada, debiéndose pagar por este concepto el impuesto omitido, con las sanciones aplicables al caso, es decir, en esta estrategia, prácticamente no existe confianza en las actuaciones de los contribuyentes.

En la primera de ellas, la autoridad genera certidumbre en las deducciones que efectúen los causantes de la contribución, haciendo presión legal para el caso de abusar de dichas disminuciones imponiendo una serie de sanciones y penas que amedrantan la determinación y pago del impuesto. En la segunda estrategia, el fisco llega al extremo de desconfianza estableciendo mayores requisitos de forma para que procedan las deducciones, con la finalidad de que los contribuyentes tengan menos posibilidades de cumplir con ellos y disminuir en la menor medida la base gravable.

En el derecho fiscal, particularmente en una ley relativa a un impuesto sobre la renta, el criterio “estrictamente indispensable” se erige rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar. Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial.³²

Con ello se restringe la posibilidad de que los contribuyentes de manera voluntaria decidan cuales erogaciones son consideradas para

³² Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 395.

disminuir el pago del impuesto. Por ejemplo, si una contribuyente persona física decide tomarse unas vacaciones con su familia y su costo, lo agrega como erogación efectuada en los gastos del funcionamiento de su negocio, porque inevitablemente impacta en su capacidad contributiva, desnaturalizando en toda su acepción el principio de proporcionalidad tributaria.

Como dice Calvo Nicolau, ocurriría de la siguiente manera, (i) la utilidad del negocio disminuiría con motivo del gasto deducido; (ii) con ese motivo disminuiría, también, el impuesto sobre la renta que tendría la obligación de pagar; y (iii) recibir menos impuestos dispondría de menores recursos para sufragar los gastos comunitarios denominados “gastos públicos”, como motivo de que se redujo la carga impositiva como efecto de la deducción de los gastos de viaje de la contribuyente y de su familia.

Por ello, el criterio de la estricta indispensabilidad para la obtención del ingreso es de interpretación subjetiva, tanto para el fisco como para los contribuyentes y sobre todo un tema que se discute vía litigio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un criterio orientador en el sentido de que la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con

la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.³³

Otro ejemplo, para conocer el término de indispensabilidad –como ya se dijo- debemos atender a la naturaleza de la actividad realizada, mientras que para una empresa dedicada a la fabricación y venta de vehículos puede ser plenamente justificado el gasto en la compra de varios litros de aceite y toneladas de grasa, estos mismos productos posiblemente no estén justificados ni sean indispensables por la realización de los fines de una Sociedad prestadora de servicios publicitarios, y si se quiere el ejemplo es bastante extremo, pero no deja de ser significativo el alcance que deseamos darle a este concepto de indispensabilidad³⁴.

³³ RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Texto visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, diciembre de 2004 Tesis 2a. CIII/2004, página 565. Materia Administrativa.

³⁴ López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes de los Impuestos Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única 2012*, Dofiscal, 5a. Edición, Tomo I, México, 2012, p. 120.

3.2. Deducciones Estructurales y No Estructurales.

Para el análisis de la estricta indispensabilidad de manera general la Suprema Corte emitió un criterio jurisprudencial al considerar que las deducciones solo tenían dos clasificaciones, a saber:

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. 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.

Es decir, estas disminuciones que aminoran los ingresos acumulados deben reconocerse como 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.

Son consideradas como 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.

3.3. Deducciones personales.

Ante la estructura del impuesto sobre la renta y definida la diferencia de las deducciones estructurales y no estructurales, resulta conveniente precisar, como lo abordó la Segunda Sala del Máximo

tribunal, que la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone como forma de tributación de las personas físicas de forma cédular.

Los ingresos (rentas) de las personas físicas se agrupan por tipos, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y manejo de las deducciones autorizadas para cada caso, durante el transcurso del ejercicio³⁵, tales como: a) ingresos por la remuneración de un servicio personal subordinado (ingresos por salarios), b) ingresos por actividades empresariales y profesionales, c) ingresos por arrendamiento y en general, por permitir a otros el uso y goce temporal de bienes inmuebles, d) ingresos por enajenación de bienes, e) ingresos por adquisición de bienes, f) ingresos por intereses, g) ingresos por la obtención de premios, h) ingresos por dividendos en general, por las ganancias distribuidas por las personas morales, y i) otros ingresos obtenidos por las personas físicas.

Para cumplir con los principios de equidad y proporcionalidad señalados por la Constitución, los ingresos de las personas físicas se dividen de acuerdo con la actividad que desarrollan para obtenerlos, sin ser excluyente unos de otros.

Ahora bien, como se advierte de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, y ubicando de donde proviene el ingresos que perciban las personas físicas, deberán aplicar las reglas de cada capítulo, a fin de determinar sus ingresos acumulables, y así poder disminuir sus deducciones específicas para cada caso, hecho eso se prevé que los

³⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, p. 269.

ingresos de cada capítulo se sumarán para obtener la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, de cuyo monto se podrán disminuir, previo cumplimiento de los requisitos que previó el legislador, ciertas deducciones personales, o bien, aplicar los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; a fin de obtener la base gravable del impuesto.

Una vez que se haya obtenido la base gravable se debe aplicar una tarifa progresiva que contiene la propia Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 152) a efecto de determinar el impuesto a cargo del contribuyente.

Dicha mecánica en principio parecería que respeta el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que atiende a la capacidad contributiva al respetar la forma en que se generó el ingreso y la resta o disminución a los ingresos acumulables las deducciones que fueron autorizadas por cada capítulo y, por otro lado ya que se determinó la renta neta, permite llevar a cabo una serie de deducciones personales cuya erogación es independiente y ajena a la obtención de los ingresos.

Sin embargo, tal como quedó precisado con antelación esas deducciones personales, en la mayoría de los casos, -salvo en los casos de los pagos que se realicen para cubrir los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios o funerarios- no se

encuentran relacionados con la subsistencia misma de los individuos³⁶.

Es decir, existen ciertas erogaciones que son inherentes a la subsistencia misma de las personas que no son reconocidos por el legislador como gastos deducibles.

4. PRINCIPIO AL MÍNIMO VITAL.

4.1. Concepto de Mínimo Vital.

Del concepto de capacidad contributiva subjetiva deriva el derecho al mínimo vital, que implica que todos aquellos ingresos que estén destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no formen parte de la capacidad contributiva.

El derecho fundamental al mínimo vital deriva de los principios de estado social de derecho, dignidad humana y solidaridad, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, tiene por objeto evitar que una persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho busca garantizar que la persona, centro del ordenamiento jurídico, no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o

³⁶ REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*, http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios_084.pdf

valiosos que ellos sean, buscando proteger a la persona contra toda forma de degradación que comprometa su valor intrínseco, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, por lo antes, constituye un límite al poder impositivo del Estado.³⁷

Es aquí donde la intersección entre la potestad impositiva del Estado y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente, cuyo parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria; disponiendo 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.

Ahora bien, para el Mtro. Flores Zavala³⁸ este derecho cobra relevancia al analizar si se viola o no el principio de generalidad, pues

³⁷ Contenido de diversas sentencias del Tribunal Constitucional Alemán, <http://www.gerencie.com/derecho-fundamental-al-minimo-vital.html>

³⁸ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 162 y 163.

como primer punto refiere que tratándose de exenciones de impuestos se debe considerar el mínimo de necesidad o el mínimo de existencia, esto es, para aquella renta o capital que debe ser considerada para que un hombre indispensable puede subsistir.

Analizado desde tres criterios que son:

- El de los que consideran que no debe concederse esta exención, porque es contraria al principio de generalidad de los impuestos y, por lo mismo, a la justicia; que es sobre todo imposible, determinar con precisión el mínimo de existencia o el mínimo de necesidades, porque son cantidades variables según el momento y el lugar. Por otra parte, si de acuerdo con la tesis democrática todos intervienen en el gobierno de la cosa pública, todos deben cubrir los gastos nacionales. Este criterio es sostenido fundamentalmente por Leroy Beaulieu y ha sido desechado en las legislaciones modernas.
- El segundo criterio consiste en considerar que deben concederse exenciones de los impuestos directos a los mínimos de existencia, precisamente por un principio de justicia, porque los impuestos indirectos gravan más fuertemente a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos. Este criterio es sostenido por Adolfo Wagner.
- La tercera posición es la de aquellos que consideran que esta clase de rentas mínimas deben ser exentas de toda clase de

impuestos, tanto de los directos como indirectos, lo que puede lograrse suprimiendo los impuestos sobre los artículos de primera necesidad. Si el impuesto grava el consumo mínimo necesario para la existencia, se va derechamente a una de las siguientes consecuencias: o se empeoran las condiciones de vida de un daño evidente para la sociedad, o los obreros obtienen un aumento de salarios y los impuestos indirectos sobre los consumos repercuten sobre la clase de los empresarios y éstos, a su vez, los pueden transferir a otras clases, a los consumidores, y en el caso de los impuestos indirectos no recaen, en definitiva, sobre el destinatario concebido por el legislador, sino que aumentan el costo de producción y constituyen una condición de inferioridad de la economía del país, respecto a la concurrencia internacional (Griziotti).

Ante tales situaciones, refiere que en México se ha adoptado por la segunda posición, pues la Ley del Impuesto Sobre la Renta declara exentos ciertos mínimos de existencia. Y su postura sobre dicha aplicación, ha sido que el principio de generalidad consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de la generalidad, porque no puede tener la obligación de pagar impuestos los que no tienen la capacidad contributiva.

Y un punto muy importante que señala, es que debe tomarse en cuenta que, de acuerdo con este criterio, cuando la ley exceptúa de impuestos ciertos mínimos, propiamente no está concediendo una

exención, sino reconociendo el límite a partir del cual empieza la capacidad contributiva, es decir, el límite a partir del cual empieza la obligación de pagar impuestos.

Como segundo punto, las exenciones que se concedan a cierto grupo de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de existencia. Y como punto tercero, exenciones que se otorgan a los concesionarios de ciertos servicios como una compensación por su prestación.

En ese sentido, dentro de la doctrina jurídica el derecho al mínimo vital o mínimo de existencia ha sido reconocido en alcance a los principios de proporcionalidad, generalidad y equidad, pues en ellos se tutela el límite o freno que tiene obligación de respetar el legislador para imponer las cargas tributarias a los sujetos pasivos, de acuerdo a su capacidad contributiva y ponderando la igualdad de situaciones.

Un punto importante de resaltar es que para algunos juristas el derecho fundamental al mínimo vital en el ámbito tributario deriva de los principios de estado social de derecho, dignidad humana y solidaridad.

Pues consideran que “es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, salud, educación, alimentos. El derecho al

mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional”³⁹.

En el ámbito internacional, resulta conveniente destacar que en el ordenamiento español el principio de capacidad económica cumple con tres funciones: el fundamento para la imposición de la tributación; la segunda es el límite para el legislador en el desarrollo de las normas tributarias; y la tercera, que el legislador elabore normas jurídicas que tengan por objeto materializar el principio de igualdad de acuerdo con la capacidad económica, así como determinar una redistribución de la riqueza.⁴⁰ La doctrina española utiliza la misma acepción indistintamente a la capacidad económica y capacidad contributiva.

Desde la óptica italiana, es fundamental la distinción de la capacidad económica y la capacidad contributiva, ya que la capacidad económica se constituye como el universo, situándose la capacidad contributiva en un conjunto de la capacidad económica que se encuentra disponible para cumplir con los fines tributarios, esto es, para contribuir al sostenimiento del gasto público, por lo que no toda capacidad económica es apta de conformar la capacidad contributiva, en tanto que la capacidad económica comprende el mínimo exento y el límite de lo confiscatorio.⁴¹

³⁹ Ríos Granados, *op. cit.*, p. 978.

⁴⁰ Pérez Royo citado en Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, Bejar Rivera Luis José, Gómez Coter, José de Jesús, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coords.), Novum, México, 2014, p. 104.

⁴¹ *Ibidem*, p. 105.

Un gran paso de progreso ha sido el reconocimiento dentro de los sistemas fiscales de los Estados el derecho al mínimo vital y en nuestro país como figura jurídica tutelada en la Constitución, por lo que se puede afirmar, que en la materia hacendaria, el derecho al mínimo vital se configura como la exigencia fundamental de un monto o un porcentaje que no esté sujeto a ninguna clase de imposición, dada la trascendencia de éste para efectos de llevar una vida digna.⁴²

Para distinguir este derecho fundamental, la doctrina española se refiere como mínimo exento, mínimo vital, mínimo vital no sujeto a imposición o mínimo imponible, es decir, el mínimo vital es una exención o una no sujeción. En ese sentido, la doctrina ha considerado que el término correcto es mínimo exento, en tanto que en el hecho imponible se considera toda manifestación de capacidad contributiva, por lo que será solo por medio de la exención que suceda una redefinición y delimitación de éste, por lo que es aquí donde el legislador deberá tomar en consideración el mínimo vital del sujeto pasivo.⁴³

Sin embargo, no todos han aceptado su injerencia dentro del derecho tributario, pues algunos han criticado a la teoría del mínimo exento al señalar que no existe ningún criterio objetivo para fijar su cuantía,

⁴² Cossio Díaz, José Ramón y Roa Jacobo, Juan Carlos, "El derecho al mínimo vital en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Derecho Tributario", *op. cit.*, p. 723.

⁴³ Arciniega Flores, Natalia, *op. cit.*, p. 106.

aunado a que en tratándose de impuestos indirectos no podría aplicarse.

Lo cual no ha tenido relevancia, pues como dice García Bueno los límites para la cuantificación del mínimo exento se fija atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule.⁴⁴

4.2. Mínimo exento, su establecimiento en la Constitución Federal.

Es preciso indicar que la Constitución Mexicana, así como las Constituciones italiana y española, limitan de manera similar la potestad tributaria del legislador.

En el sistema tributario mexicano, por ordenamiento constitucional se exenta de pago del tributo a las rentas mínimas, sin embargo, para García Bueno esto no se cumple a cabalidad, pues el legislador se olvida de aquellos gastos relacionados con la vida privada y pone énfasis únicamente en relativos a las actividades lucrativas.

El mínimo exento es una figura general, valora la aptitud contributiva del sujeto en el momento en que nace la obligación tributaria. No se tipifica como un supuesto de no sujeción, puesto que el hecho imponible si se realizó, aun y cuando no alcanza la cuantía necesaria para su pago, y no existe, a su vez, aun cuando no alcanza.

⁴⁴ García Bueno, Marco Cesar, op. cit., p. 207.

4.3. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del Derecho al Mínimo Vital o Mínimo Existencial.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido de forma relevante la incorporación al sistema tributario de este derecho al mínimo vital, en los criterios que a continuación se exponen:

En la Novena Época⁴⁵ -2007-, la Primera Sala resolvió el amparo en revisión 1780/2006 en el que se controvertía la inconstitucionalidad de los artículos 110 y 112 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2002, pues trasgredía el principio de proporcionalidad tributaria, al incluir en la base gravable, el pago por concepto de prestaciones percibidas como consecuencia, de la terminación de la relación laboral, así como la indemnización y otros pagos por concepto de separación.

Lo relevante de aquel asunto es que se resolvió, que en materia tributaria, el derecho mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático. Además, que si bien el tributar es general, el derecho al mínimo vital exige que se analice si la persona dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y automáticamente para así poder

⁴⁵ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. Tesis 1a.XCVIII/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo 2007, p. 792.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO. Tesis 1a. XCVII/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo 2007, p. 793.

soportar las cargas fiscales que ineludiblemente y manifiestamente agrava su situación de penuria. Y lo relevante en ese criterio es que estableció que 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, o lo indispensable para sobrevivir.

Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

Esas consideraciones fueron sostenidas en lo resuelto por la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-776/2003, en la que se constituyó ese derecho como una garantía de la dignidad humana, dentro del marco de la materia tributaria, señalando que el mínimo vital cobra plena relevancia de la interpretación sistemática de los diversos fundamentales, entre los que destacan los numerales 1o., 3o., 4o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 de la Constitución Federal.

Es decir, que la Sala resolvió que “debe existir una esfera de ingresos que no puede ser gravada y que el Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si se están creando tributos

ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas”⁴⁶.

Con la emisión de tal criterio, se consideró que el derecho al mínimo vital “es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo de ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, salud, educación y alimentos. El derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional.⁴⁷

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió considerar las normas internacionales, por citar algunas, en los artículos 6 párrafo 1 y 7 inciso a) del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador, ratificado por México el 16 de abril de 1996; y los artículos 7 incisos a), i) y ii), 11 párrafos I y 2 del Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, pues resultaba trascendente que el concepto al mínimo vital fuera analizado en el ámbito internacional⁴⁸.

⁴⁶ Roa Jacobo, Juan Carlos, “El derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México”, *op. cit.*, p. 252.

⁴⁷ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 978.

⁴⁸ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 979.

En el año 2008, la Primera Sala al resolver el amparo en revisión 811/2008⁴⁹, en el que se cuestionó la inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 2 de octubre de 2007, respecto a la exención parcial sobre los ingresos derivados de la venta de acciones a través de la bolsa de valores, por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

acudió al concepto del mínimo vital al desarrollar lo relativo al principio de generalidad en la tributación, señalando que ese concepto no es una auténtica excepción a la regla general, pues este mandata el deber de contribuir para quienes efectivamente tengan la capacidad idónea o apta para tal efecto. Asimismo, fue concebido como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática y que, por lo tanto, 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 gastos públicos, excepto aquellas, que al no contar con un nivel económico mínimo deben quedar al margen de la imposición.

⁴⁹ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. Tesis 1a.X/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Enero de 2009, p. 547.

Posteriormente, el debate llegó al Pleno de la Suprema Corte⁵⁰ – septiembre 2011- en donde se planteó la inconstitucionalidad del mecanismo general de tributación del impuesto sobre la renta, al no contemplarse un monto exento en su base, en el régimen de las personas físicas con independencia de su fuente de ingreso. En la ejecutoria se resolvió:

Que el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora ni su contenido se agota en la excepción de embargo, compensación o descuento que se establece para el salario mínimo. Por el contrario, dicho postulado ejerce una influencia que trasciende ese ánimo y en lo relativo a la materia tributaria ese derecho tiene asidero en lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución como directriz para el legislador tributario, por lo que éste debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir.

- Que ese derecho trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole, acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional tomando en cuenta que ese derecho no sólo se

⁵⁰ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Tesis P.VI/2013 (9a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre 2013, p. 135.

refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución y que se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital.

- Que el derecho al mínimo vital se configura desde el punto de vista tributario como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas por virtud de la cual el legislador al momento de 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 está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.
- Que el derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria 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 Título Cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse en cada caso tomando en cuenta las características y las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.

- Que el principio de capacidad contributiva a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital no demanda necesariamente la incorporación de una exención generalizada en el Impuesto Sobre la Renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario el diseño del régimen legal del gravamen. Y en lo que hace a este tema definir si en un momento determinado resulta más adecuado en las finalidades del sistema fiscal o más acorde con la realidad económica, un mecanismo u otro. Por lo que para cumplir con los requerimientos de la mencionada prerrogativa pueden servir figuras tan dispares como las exenciones, generales o acotadas bajo algún criterio válido; las deducciones generalizadas, las deducciones específicas por determinado concepto o la valoración de condiciones sistemáticas, como puede ser la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive las indirectas.

De lo resuelto por el Pleno de la Corte, en un análisis propositivo expuesto por el Ministro Cossío Díaz y Roa Jacobo⁵¹ concluyeron que fue sumamente enriquecedor y demostró un amplio análisis sobre la forma en que la doctrina, los tribunales extranjeros y los instrumentos internacionales han contribuido a la construcción del concepto del mínimo vital.

Que el mínimo vital –“concebido como un mínimo necesario y universalmente exigible en términos de disfrute de derechos como piso

⁵¹ Cossío Díaz, José Ramón y Roa Jacobo, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 744 a 747.

básico de las garantías que la actividad de los Poderes estatales debe asegurar a todos”- no solo aplica a la materia tributaria sino en todas las medidas positivas o negativas en donde se evidencia el actuar del Estado, imprescindible 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.

Que tomando en cuenta que lo que fue sometido a consideración de la Corte fueron juicios de amparo –mismos que se tramitaron y resolvieron bajo las reglas establecidas en la Ley de Amparo que correspondía al texto constitucional en vigor previamente a las reformas de junio de 2011- en cierto sentido pudo ser comprensible que no se haya ocupado de la delimitación cuantitativa del mínimo vital o de que haya resuelto sobre la corrección de la tutela del mínimo vital por parte de la acción conjunta de una serie de figuras jurídicas, cuando tal vez amerite una mayor reflexión la noción de que la mayor protección del derecho al mínimo vital pudiera venir de una deducción generalizada o de una exención general, transversal a los distintos tipos de ingresos, con independencia del monto por el que se perciben.

Que la Corte tuvo oportunidad de definir con mayor precisión los límites de dicha garantía, pues su decisión final se limitó a revisar los mecanismos ya existentes en la legislación fiscal nacional, y tal vez sí debió tomar en cuenta que la exención generalizada que demandaban los quejosos probablemente resultaba mejor para preservar el parámetro, ya que la afectación de los derechos de los contribuyentes

se desprende no sólo de lo que la ley sí establece sino también de lo que no prevé, por ejemplo, un monto excluido de carga fiscal, que reserve recursos necesarios para subsistir y llevar una vida digna y decorosa.

Que pueden existir algunos mecanismos alternativos que sirvan para promover la mayor protección posible a los derechos de los contribuyentes, por lo que convendría al Poder Legislativo revisar estas cuestiones y analizar si sería posible que se incorporaran figuras jurídicas de proyección más generalizada, para la mejor protección del derecho al mínimo vital, en su vertiente de límite a la actuación del legislador tributario.

V. EL MÍNIMO VITAL COMO DERECHO HUMANO. ESTUDIO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 27/2017 (10a.) DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

En primer término, consideró que la Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se encuentra ajustada a lo que se determinó en la ejecutoria, en virtud de que no se consideró a cabalidad lo que el Pleno de este Tribunal Constitucional ha resuelto respecto del derecho al mínimo vital en materia tributaria, y que genera un gran precedente, de tal forma que en la jurisprudencia solo refleja extractos de dichos pronunciamientos, los cuales tampoco fueron materia de análisis dentro de la ejecutoria que resolvió el tema de la limitate general del mínimo vital.

Dentro del texto de la jurisprudencia se señala “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”, lo cual es incorrecto porque el análisis solo se centró en el límite global de las deducciones personales establecidas en el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en la actualidad, pues si observamos el contenido del tópico en debate el legislador estableció

una limitante por cada deducción que ahí se enlistan, señalando alguna excepción.

Lo que invariablemente resulta evidente que la tesis jurisprudencial no refleja lo verdaderamente analizado en la ejecutoria que le dio origen.

Por otra parte, la ejecutoria de referencia -que ha sido transcrita en el segundo capítulo-, a mi consideración, no se encuentra sustentada por lo que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación (en Pleno) ha analizado, así como tampoco por la normas internas e internacionales, y lo que la doctrina ha dicho del tema, como se abordará a continuación.

1. INDEBIDA INTEGRACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA (Reiteración de criterios).

La forma en que deben integrarse la jurisprudencia, según lo establecido en el Título Cuarto-Jurisprudencia y Declaratoria General de Inconstitucionalidad, de la Ley de Amparo, se da en tres supuestos, a saber, por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

En el plano de la jurisprudencia por reiteración se establece, para el caso de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando se sustenta un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos cuatro votos.

En cuanto a la integración de la jurisprudencia 2ª./J.27/2017 (10ª.) con rubro reza: **“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.”**, se fija por reiteración de criterios, conforme a lo siguiente:

- En el amparo en revisión 855/2014, aprobada en sesión de 05 de octubre de 2016 por mayoría de cuatro votos.
- En el amparo en revisión 919/2015, aprobada en sesión de 05 de octubre de 2016 por mayoría de cuatro votos.
- En el amparo en revisión 1379/2015, aprobada en sesión de 05 de octubre de 2016 por mayoría de cuatro votos.
- En el amparo en revisión 440/2016, aprobada en sesión de 09 de noviembre de 2016 por mayoría de cuatro votos.
- En el amparo en revisión 867/2016, aprobada en sesión de 22 de febrero de 2017 por mayoría de cuatro votos.

Conforme a lo anterior, es inevitable observar que si bien la jurisprudencia en comento efectivamente fue sustentada en cinco sentencias, con la aprobación mínima requerida para su instauración, lo cierto es que incumplió con otro de los requisitos que prevé la Ley de Amparo, en específico el artículo 223, que señala “que el criterio sea resuelto en diferentes sesiones”, puesto que tres de las sentencias

que sirvieron de sustento para fijar la misma fueron aprobadas en una misma sesión, esto es el 05 de octubre de 2016, en franca violación a un requisito de forma establecido en la ley.

2. VARIACIÓN DE LITIS PLANTEADA POR LOS QUEJOSOS.

Es primordial precisar que la conclusión a la que llegó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación partió de una premisa desvariada, pues la razón esencial del argumento invocado por los quejosos, atendió a señalar que el límite de las deducciones personales es violatorio del derecho al mínimo vital, debido a que dichos gastos corresponden a conceptos deducibles que están íntimamente relacionados con la satisfacción de necesidades, así como a la subsistencia de los gobernados y de sus dependientes económicos, es decir, a los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal.

¿Por qué dicho planteamiento? La intensión de la litis propuesta era que se analizara si el derecho al mínimo vital -que debe ser respetado por el Poder Legislativo- va más allá de la imposición tributaria al estar reconocido por la propia Constitución y por normas internacionales.

No concebido –este mínimo exento o mínimo vital- dentro de la estructura de las deducciones que contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que si partimos de la base de que este derecho se constituye como una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, su análisis merecía hacer un gran esfuerzo por resolver realmente la petición planteada, claro está,

dentro de sus facultades que la nueva Ley de Amparo otorga a ese órgano jurisdiccional.

Pues si consideramos que el criterio de la Corte, en tratándose de deducciones, ha sido muy tajante en atender a dos tipos de erogaciones, las que se consideran estrictamente vinculadas con la generación del ingreso, llamadas estructurales, y las segundas, las que no deben influir al momento de determinar la utilidad neta porque no inciden en la capacidad contributiva del causante, las denominadas no estructurales, como son las deducciones personales, pues se consideran gastos contingentes que se otorgan por razones de política, económica o social.

Cuestión que no comparto, pues se confunden las deducciones personales, al vincularlas con la estructura de la ley de renta, sin embargo, éstas obedecen a razones sociales, económicas y culturales, los cuales se conocen como Derechos Económicos, Sociales y Culturales (DESC), que han sido reconocidos por las normas internacionales, por ello el análisis debió atenderse con un estudio más amplio a la luz de lo que establece los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. ANÁLISIS DEL VERDADERO PLANTEAMIENTO DEL TEMA Y CUESTIONES JURÍDICAS QUE NO CONSIDERÓ LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ¿EL LÍMITE DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DE UN INDIVIDUO ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO

PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE, ES VIOLATORIA DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL?

Como ya se señaló, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación parte de una premisa equivocada al analizar el concepto de violación planteado por los quejosos, pues la razón fundamental era resolver si el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –vigente desde 2014-, viola el derecho al mínimo vital de las personas al establecer un límite injustificado de las deducciones personales, es sostenida en que éstos gastos resultan necesarios para que el legislador reconozca la verdadera capacidad económica de los contribuyentes y no 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.

La alegación planteada se sustentó en el reconocimiento del derecho al mínimo vital de los individuos consagrado en los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 de la Constitución General, lo que implica que la norma suprema reconoce un mínimo de subsistencia digna y autónoma que involucra 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 en aplicación del criterio contenido en la tesis 1a.CXVII/2007 de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”.

Asimismo, porque en el ámbito internacional, el derecho al mínimo vital es 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, que prevén que el ser humano tiene derecho a las condiciones que le permitan tener una vida digna, lo que se traduce en salvaguardar los derechos a la salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador, entre otras.

Motivo por el cual considero, que la ejecutoria de referencia no se encuentra suficientemente sustentada para arribar a la conclusión que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no viola el derecho al mínimo vital de las personas, por los motivos que se expresan a continuación.

La incorporación del concepto del derecho al mínimo vital de los personas dentro del ámbito tributario, como ya se analizó en el capítulo anterior de esta investigación, se dio a través del pronunciamiento del Tribunal Constitucional Mexicano – al resolver el amparo en revisión 1780/2006- en el que se concluyó de forma acertada y trascendental, por una parte, que este derecho fundamental del mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático. Y además, esta prerrogativa exige que se analice si la persona dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna para así poder soportar las cargas fiscales que ineludiblemente agrava su situación de penuria.

Es decir, se reconoció que los causantes del impuesto deben concurrir al levantamiento de las cargas tributarias de acuerdo a su capacidad contributiva -obligación establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal-, sin que ello pueda confundirse entre la capacidad de la que deriva la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, porque impacta en las personas que pueden carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas, lo que implica que se considere como una limitante para el Estado de no rebasar en materia de disposición de recursos materiales necesarios para llevar una vida digna y decorosa.

Lo anterior tiene sentido, porque “la capacidad contributiva no se puede medir a partir de un análisis seccionado de las actividades económicas del contribuyente, sino que debe analizarlas como un todo indivisible, además de considerar las preferencias, elecciones de consumo y situaciones específicas, tales como familia, enfermedades, vivienda, domicilio, entre otros”⁵². Por ello, es importante partir que la Corte reconoció que el Estado al ejercer su potestad frente al entramado de derechos y libertades fundamentales de los gobernados, debe respetarse la dignidad humana.

Es así, que en el año de 2007 –cuando se publicaron los primeros precedentes- hubo un avance aplaudible al concluir que la figura del mínimo vital tenía que ser respetada por el Estado, como un freno en el ámbito legislativo, porque tal derecho protegía la dignidad de las

⁵² RUÍZ JIMÉNEZ, César Alejandro, derecho de propiedad y tributación justa, Derecho Tributario y Derechos Humanos, p. 279.

personas al evitar que 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.

Por otro lado, como paso firme y favorable a los contribuyentes, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresó, sin dejar de considerar que el sentido del fallo fue no amparar y proteger a los quejosos- los siguientes puntos destacables:

- El derecho al mínimo vital proviene del reconocimiento a la dignidad de la persona, y no se restringe solamente al límite que puede establecerse a la potestad tributaria del Estado, sino que debe alcanzar a las acciones tendentes a garantizar la supervivencia biológica de los individuos e, inclusive, puede llegar hasta la cobertura satisfactoria de las necesidades básicas, en aras de asegurar el goce efectivo de los derechos fundamentales.
- Constituye un derecho por cuya virtud las personas no pueden ser llamadas a contribuir en tanto no satisfaga sus necesidades elementales, por ello el legislador debe estructurar las contribuciones, de forma que una vez que el causante pague el tributo, siga teniendo renta suficiente para adquirir lo necesario y cubrir sus necesidades básica.

Ahora bien, la Segunda Sala en su análisis, dejó a un lado lo que ya se había conseguido diez años atrás con los pronunciamientos de la Primera Sala y reiterados-adicionados por el Pleno de la Corte,

haciendo a un lado el verdadero sentir de los quejosos, pues lo que se alegó principalmente es el detrimento de la capacidad económica de los gobernados al efectuar erogaciones que inciden en sus necesidades básicas de subsistencia, derecho que debe ser respetado por estar reconocido en los artículos 1º, 3º, 4º, 6º, 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 de nuestra Carta Magna.

Pues la salida más conveniente –para ese órgano constitucional- fue abordar los argumentos planteados ponderando el principio de estricta indispensabilidad de la generación del ingreso por encima de los derechos fundamentales de los individuos, y categorizando dichas erogaciones como deducciones no estructurales, es decir, los derechos a la salud, bienestar, vivienda, alimentación, vestido, asistencia médica, servicios sociales, entre otros, dijo, son erogaciones no vinculadas con la generación de los ingresos brutos pues 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.

Razonando inverosímilmente, que las erogaciones que constituyen el derecho al mínimo vital son gastos no estructurales que no deben forzosamente ser concedidos por el legislador como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, ya que no se vinculan con la utilidad o renta neta del tributo, dado que no influyeron en la obtención de los ingresos.

¿Y dónde quedó el criterio de que el derecho al mínimo vital proviene del reconocimiento a la dignidad de la persona?

No obstante ello, la Segunda Sala tampoco analizó los argumentos a la luz de la reforma a la Constitución que se dio mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en vigor a partir del día siguiente de su publicación, donde se estableció una vinculación jurídico-constitucional entre dignidad humana y derechos humanos; el texto en su primer y último párrafo dicen:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos **todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección**, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

[...]

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil **o cualquier otra que atente contra la dignidad humana** y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.” [Énfasis añadido].

Lo que resalta del texto transcrito, es la puerta abierta a la definición que se dé a cualquier grupo siempre prevalecerá que la discriminación se puede dar en múltiples posibilidades dependiendo de los factores que la ocasionen, por ello, cuando se estableció “o cualquier otra que atente con la dignidad” debe entenderse como una diversidad de

razones o motivos de discriminación, es decir, no limitativa sino enunciativa.

¿Dignidad humana?, dicho concepto no fue definido en la norma constitucional, sin embargo, referiré como punto de partida lo que dice Maritain⁵³ “Decir que el hombre es una persona, es decir que en el fondo de su ser es un todo, más que una parte, y más independiente que siervo...” Para Martínez Pineda⁵⁴ “la dignidad del hombre es el legítimo aposento de la libertad de la voluntad, exegéticamente considerada, y elemento constitutivo del ser humano. El hombre juntamente con su dignidad por constancia propia “está” en el universo del Derecho, como proceso y como historia, porque sin el hombre, ni hay Derecho, ni hay Proceso, ni tampoco Historia.”

Para Kant “la dignidad significa que la persona debe ser considerada como fin y no como medio, lo que repudia todo intento de cosificación o instrumentalización del ser humano. La persona no puede ser tratada, ni por ella misma, como un objeto o herramienta de fines ajenos”⁵⁵.

En la doctrina alemana, Ingo Sarlet observa dos elementos con el concepto, uno fijo, la dignidad como límite de los poderes públicos que éstos deben proteger, y otro variable, la dignidad como tarea de los

⁵³ Martínez Pineda, Ángel, “*El Derecho, los Valores Éticos y la Dignidad Humana*”, Porrúa, México, 2000, p. 25.

⁵⁴ *Ibidem* p. 22.

⁵⁵ Rey Martínez, Fernando, “*La dignidad humana en serio*”, Desafíos actuales de los Derechos Fundamentales, Editorial Porrúa, México, 2013, p. 304.

poderes públicos, que éstos deben promover generando las mejores condiciones para su efectividad.⁵⁶

El Pleno de la Corte también interpretó lo que debe entenderse por “dignidad humana”[...] en el ser humano hay una dignidad que debe ser respetada en todo caso, constituyéndose como un derecho absolutamente fundamental, base y condición de todos los demás, el derecho a ser reconocido y a vivir en y con la dignidad de la persona humana, y del cual se desprenden todos los demás derechos, en cuanto son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, dentro de los que se encuentran, entre otros, el derecho a la vida, a la integridad física y psíquica, al honor, a la privacidad, al nombre, a la propia imagen, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal”⁵⁷.

Lo que confirma que era de suma trascendencia que se analizara el derecho al mínimo vital de las personas como reconocimiento a la dignidad humana, que a su vez, es considerado el derecho absolutamente fundamental, de donde parte o es la base la condición de todos los demás derechos, pues son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad.

⁵⁶ Ingo Sarlet *ibidem*, p. 306.

⁵⁷“DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS FUNDAMENTALES”. Tesis P. LXV/2009 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Diciembre de 2009, p. 8.

Es por ello, que definitivamente la Segunda Sala varió la litis constitucional planteada, en virtud de que el derecho al mínimo vital de los individuos -reconocido por la Constitución Federal-, va más allá del ámbito tributario, tan es así, que el Pleno enfatizó que "...el derecho al mínimo vital trasciende a lo propiamente tributario, y se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital."

En ese sentido, se insiste, que si en la ejecutoria el tema a dilucidar – como lo precisó la Segunda Sala- era determinar si los gastos o erogaciones (personales) deben ser considerados como deducciones que impactan en la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre la renta, seguramente –como lo hizo- la conclusión sería que 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, lo cual a todas luces me parece desatinado.

Pues sin duda de ello, degrada la capacidad económica de los contribuyentes, en lo personal y lo familiar, lo que hubiera sido trascendente que la Corte analizara el respeto al mínimo vital o existencial como derecho fundamental de los contribuyentes, de naturaleza totalmente distinta a las conceptualizadas como

deducciones estructurales del impuesto sobre la renta, las deducciones personales como son, los gastos médicos, dentales, psicológicos, nutricionales, de medicinas, funerales, escolares, de vivienda (interés real hipotecario), obedecen a razones de índole social y cultural para respetar la dignidad humana, que cobra relevancia en los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Definitivamente el análisis del tema a debate, no debió atenderse de conformidad con la estructura del impuesto más recaudatorio de nuestro país, porque la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece – conforme a los criterios de la propia Corte- dos tipos de deducciones: estructurales y no estructurales, y los gastos denominados por la ley como deducciones personales, a mi consideración no constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica, sino por el contrario éstas erogaciones van más allá de lo netamente fiscal, como enseguida lo abordare.

El Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de diciembre de 2013, el cual entró en vigor el 01 de enero de 2014; fue materia de impugnación de los contribuyentes

al considerarse totalmente recaudatoria, particularmente hare mención de los contribuyentes que tributan bajo el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que el motivo del medio de defensa promovido fue en contra de lo que establece el último párrafo del artículo 151, de ese ordenamiento jurídico.

“**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:

[...]

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo, **no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de los ingresos** del contribuyente, **incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.** Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de las fracciones III y V de este artículo. [Énfasis añadido]

Sin lugar a dudas, el hecho de que el legislador limitara el monto máximo de las deducciones personales que efectúan las personas físicas en el ejercicio fiscal atenta contra la capacidad económica en lo individual y lo familiar, pues evidentemente no se respeta la dignidad humana para un mínimo de existencia.

¿Por qué se dio esta reforma? Si acudimos a la exposición de motivos planteada en la Iniciativa de ley formulada por el Poder Ejecutivo Federal⁵⁸, las razones justificadas para establecer esa limitante a las

⁵⁸ http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf

deducciones personales medularmente se dijo que la estructura del impuesto sobre la renta anterior a la reforma, contenía diversos regímenes preferenciales y tratamientos de excepción que generan distorsiones, restan neutralidad, equidad y simplicidad, y como consecuencia, generaban espacios para la evasión y elusión fiscales, derivando en una importante pérdida de recursos fiscales.

Por ello, -consideraron- que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2014, que reconoce el mínimo vital como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, es 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, ordenamiento que propuso, a través de diversos mecanismos fiscales, deducciones y exenciones, cuya lógica es la conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna.

En relación al citado artículo 151 de esa norma, la justificación del tope al monto de las deducciones personales fue que con anterioridad se permitía reducir la base gravable sobre la que se determinaba el impuesto anual aplicando diversos conceptos de gasto de tipo personal, que frecuentemente daba lugar a la determinación de un saldo a favor del contribuyente.

Pues se precisó, que en los últimos años (sic) esas deducciones se habían duplicado de cinco a diez, incrementando significativamente su

monto, esto es, de 2003 a 2011, el monto de las mismas creció un 270%, situación que obedeció al incremento de los montos así como nuevos conceptos.

Fue así, que 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, se propuso 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 Federal⁵⁹ actualmente Ciudad de México.

Es decir, que la reforma fiscal del tópico en análisis se sustentó en: a) incrementar la recaudación, b) mejorar la distribución de los beneficios tributarios -lo que la Segunda Sala confirmó al concluir que las deducciones personales se traducen en beneficios fiscales por no considerarse deducciones de estricta indispensabilidad para la generación del ingreso y respetando el principio democrático y división de poderes-, y c) dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Las preguntas que se plantean son:

⁵⁹ Que de acuerdo a reformas fiscales, ese tópico tuvo modificaciones y para el año 2015 se aumentó a cuatro salarios mínimos anuales y para el año 2016 a cinco salarios mínimos anuales, y actualmente el porcentaje de ingresos no debe rebasar un 15%.

¿Es constitucional que tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el legislador, consideren que los gastos del mínimo existencial de los individuos se traducen en beneficios tributarios, o ese derecho del gobernado debe ser considerado de manera superior a la materia tributaria?

¿El límite de las deducciones personales en verdad da mayor progresividad al impuesto de referencia, o podría asegurarse que va en notoria regresividad en franca violación a la dignidad humana en relación con el mínimo vital?

También es motivo de análisis lo referente a la motivación de las reformas legislativas, pues no pasa desapercibido lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno, determinó al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, promovida por senadores y diputados integrantes de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión, en la que solicitaron la invalidez del “Decreto por el que se reforma, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, de la que se destacan los siguientes puntos:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la inconstitucionalidad de una norma no deriva de la motivación por parte del legislador, sino de que el tratamiento

otorgado resulta caprichoso y artificial al no poder sustentarse en motivos razonables y objetivos, los cuales se deben desprender de la norma.

- b) Que el Poder Legislativo cuenta con un amplio margen de configuración en el diseño del sistema tributario -entendido este como el conjunto de postulados, directrices, criterios o lineamientos que el Estado define para distribuir la carga impositiva- de modo que la intensidad del escrutinio constitucional con que cuenta el juzgador se ve limitada a determinar la adecuación de la norma con los principios de justicia fiscal, pero no su idoneidad.
- c) Que la fuerza normativa del principio democrático y el principio de división de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –entre ellos-, el juzgador constitucional- respeten la libertad de configuración con que cuentan los Poderes Legislativo y Ejecutivo de Poderes, en el marco de sus atribuciones.
- d) Que se satisface el requisito de motivación cuando la contribución tiene como finalidad sufragar el gasto público, sin que sea necesario que el legislador explique razones o justifique durante el proceso legislativo la creación de la presentación pública patrimonial.

Sin embargo, a mi consideración, el legislador no expresa una verdadera razón justificada si se pondera que debido al límite arbitrario

a los montos que pueden disminuirse de la base gravable por conceptos de deducciones personales, no le permite al gobernado reconocer su efectiva capacidad contributiva, es decir, su auténtica posibilidad económica de concurrir al gasto público, es decir, no se aprecia la capacidad real del contribuyente.

Por otro lado, -atendiendo a lo establecido por el artículo 1º Constitucional reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011- la Segunda Sala debió considerar las normas internacionales –como sí lo hizo el Pleno en el año 2011- por citar algunas, los artículos 6 párrafo 1 y 7 inciso a) del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador, ratificado por México el 16 de abril de 1996⁶⁰ así como las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht, 22-26 de enero de 1997⁶¹, que establecen:

PROTOCOLO ADICIONAL A LA CONVENCION AMERICANA SOBRE
DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DERECHOS
ECONOMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, PROTOCOLO DE SAN
SALVADOR

Artículo 6

Derecho al trabajo

⁶⁰ <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/PI2.pdf> fecha de consulta 15 de julio de 2017.

⁶¹ http://hrlibrary.umn.edu/instree/SMAastrichtguidelines_.html fecha de consulta 2 de agosto de 2017.

1. Toda persona tiene derecho al trabajo, el cual incluye la oportunidad de **obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa** a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada.

[...]

Artículo 7

Condiciones justas, equitativas y satisfactorias de trabajo

Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:

a. Una **remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias** y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción;

DIRECTRICES DE MAASTRICHT SOBRE VIOLACIONES A LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, MAASTRICHT

II El significado de los derechos económicos, sociales y culturales

Las obligaciones de respetar, proteger y cumplir

6. Al igual que los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales imponen sobre los Estados tres tipos de obligaciones distintas: las obligaciones de respetar, proteger y cumplir. El incumplimiento de cualquiera de estas tres obligaciones constituye una violación a dichos derechos. La obligación de respetar requiere que el Estado se abstenga de obstaculizar el goce de los derechos económicos, sociales y culturales. Así, el derecho a la vivienda se infringe si el Estado lleva a cabo expulsiones forzosas arbitrarias. La obligación de proteger exige al Estado prevenir violaciones a estos derechos por parte de terceros. Así, el no asegurar que los empleadores privados cumplan las normas básicas de trabajo podría constituir una violación al derecho a trabajar o a condiciones de

trabajo equitativas y satisfactorias. La obligación de cumplir requiere que el Estado **adopte las medidas legislativas**, administrativas, presupuestarias, legales y de otra índole adecuadas **para lograr la plena efectividad de dichos derechos**. Así, podría constituirse una violación si el Estado no proporciona la atención primaria de salud esencial a las personas que lo necesiten.

[...]

Obligaciones mínimas esenciales

9. Un Estado incurre en una violación del Pacto cuando no cumple lo que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales denomina "**una obligación mínima esencial de asegurar la satisfacción de por lo menos los niveles mínimos esenciales de cada uno de los derechos** [...]". Por ejemplo, incurre prima facie en una violación del Pacto un Estado Parte en el cual un número significativo de personas se ven privados de alimentos esenciales, atención básica de salud, habitación y vivienda mínima o las formas más básicas de enseñanza." Estas obligaciones mínimas esenciales son aplicables independiente de la disponibilidad de recursos en el país de que se trate o cualquier otro factor o dificultad.

Normativa que no fue considerada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues el mecanismo de las deducciones personales que impactan en la base gravable de los contribuyentes aminora la obligación tributaria para contribuir al gasto público, para que dicho monto se destine a los gastos esenciales de la subsistencia mínima vital de su dignidad humana del causante y la de su familia.

Es así, como el Estado respetaría los llamados Derechos Humanos Económicos, Sociales y Culturales (DESC) reconocidos por nuestra Constitución Federal y los Tratados Internacionales, y coadyuvar el sistema tributario para hacer efectivo tales derechos, con la finalidad de que las personas físicas destinen un gasto suficiente para cubrir

sus necesidades primarias de todo ser humano garantizando su dignidad humana en un mínimo vital.

Pues como dice Domínguez Crespo⁶² en su análisis nominado “Derechos Humanos y Derecho Presupuestal”...”los instrumentos internacionales..., dan cuenta de contenidos mínimos que deben contemplarse en los presupuestos y en los programas elaborados por el gobierno mexicano. No es opcional, sino un imperativo contenido en nuestro ordenamiento constitucional, y en los convenios de los que México es parte, proveer de proyectos, recursos y seguimientos para el cumplimiento efectivo a diversos elementos que garantizan la dignidad de los mexicanos. La alimentación, la salud, la vivienda, la seguridad social, la educación, la cultura y los demás derechos aquí resaltados son contenidos mínimos que han de vigilarse en la conformación de presupuestos”.

Ya que sin analizar el debido cumplimiento del Estado Mexicano en proteger y salvaguardar los derechos humanos reconocidos a todos los individuos –en el ámbito de su competencia-, sí es necesario que se respete el derecho al mínimo vital y permitir la disminución (sin tope general) de las prestaciones sociales otorgadas a sus gobernados, -a través de la vía legislativa- para aminorar la parte de sus ingresos gravables para destinarlos a los Derechos humanos Económicos, Sociales y Culturales, pues en caso contrario, el Estado puede provocar un regresión arbitraria de los niveles de protección adquiridos

⁶²<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/3.pdf> fecha de consulta 5 de julio de 2017.

o reconocidos en el derecho, como son, la salud, vivienda, educación y seguridad social.

Siendo pertinente recordar, que con la expedición de la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1925, si se reconocía ciertas deducciones personales –el comienzo o punto de partida para una mejor tributación-, tan es así, que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1965, se contempló el concepto de mínimo vital al excluir de los ingresos gravables ciertos montos o cantidades determinados para la esposa y por cada uno de los ascendientes y descendientes, en el caso de que dependieran del contribuyente. Por ejemplo: las personas físicas tenían la facultad de excluir \$6,000 más \$3,000 por la esposa y hasta \$1,500 por cada uno de sus ascendientes y descendientes, si todos ellos dependían económicamente del causante.

Es decir, las deducciones personales contempladas en la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta no cumplen con el principio de progresividad, que atenta contra la dignidad humana en relación con el mínimo existencial.

Sin considerar que al Estado le corresponde probar que en verdad han sido solventadas las prestaciones que otorga en materia de salud, vivienda, educación, seguridad social, entre otros, a favor de los contribuyentes y sus dependientes económicos.

Por ello, concluyó diciendo que necesitamos un Tribunal Constitucional que dirima las controversias planteadas -en el ámbito

de sus facultades- a la luz del principio más favorable para los justiciables, para que la sociedad crea nuevamente en la justicia de nuestro país.

VI. CONCLUSIONES.

PRIMERA. Los principios optimizan derechos fundamentales, ya que perduran en todo el tiempo y constituyen el fundamento de todo sistema jurídico, en cambio las reglas son situación de hecho con consecuencias legales específicas.

SEGUNDA. El principio de proporcionalidad se sustenta en que los sujetos pasivos concurren a contribuir al sostenimiento del gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, sin embargo, dicho principio también es una limitante de validez para la creación de los tributos.

TERCERA. Es trascendental distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica, ya que la primera constituye una ficción jurídica que depende de la situación jurídica en que se coloque, y la segunda, surge de una manifestación fáctica más apegada a la realidad.

CUARTA. La incorporación del derecho al mínimo vital de las personas constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, que debe atender a la capacidad real lo que implica que se considere como una limitante para el Estado.

QUINTA. El mínimo vital o mínimo exento debe ser respetado por el legislador más allá de la materia tributaria, por estar reconocido en los artículos 1o, 3o, 4o, 6o, 31, fracción IV y 123 de la Constitución Federal, y las normas internacionales donde México ha sido parte.

SEXTA. La dignidad humana debe ser respetada y concebida como derecho absolutamente fundamental, base y condición de todos los demás derechos, en cuanto son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, es ahí donde el derecho al mínimo vital cobra relevancia para el legislador al deber de establecer medidas que permitan la subsistencia del contribuyente.

SÉPTIMA. Las deducciones personales enlistadas en el artículo 151 corresponden a Derechos Humanos Económicos, Sociales y Culturales (DESC) que deben ser concebidos fuera de la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que para ser respetado el mínimo vital de los individuos, dichos gastos son necesarios e inherentes a llevar una vida digna y decorosa.

OCTAVA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación como órgano garante, debe ponderar una verdadera motivación a las reformas fiscales donde se adviertan violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes, pues no se puede considerar en términos amplios, que atienden dentro del ámbito de libre configuración legislativa.

NOVENA. En situaciones donde existe conflicto entre diversos principios constitucionales debe ponderarse, el que tenga más peso, como en el caso acontece del derecho al mínimo vital, porque tal prerrogativa protege la dignidad humana al evitar que 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.

DÉCIMA. Por ello, la deducciones personales no deben ser catalogadas como erogaciones no estructurales y que el legislador no tiene la obligación de reconocer en su totalidad, pues ello atiende a que dichos gastos están relacionados 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, derechos consagrados en la Constitución Federal y normas internacionales donde México ha sido parte.

DÉCIMO PRIMERA. El Estado tiene la obligación de realizar acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, y si bien no existe precepto constitucional que establezca que necesariamente se debe otorgar la prestación de manera directa, como es que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como un medio ambiente sano y sustentable, lo cierto es que tiene que lograr la efectividad de dichos derechos, no es opcional, sino un imperativo contenido en nuestro ordenamiento constitucional, y en los convenios de los que México es parte, proveer de proyectos, recursos y seguimientos para el cumplimiento efectivo a diversos elementos que garantizan la dignidad de los mexicanos.

DÉCIMO SEGUNDA. Que si bien no se puede obligar al legislador a establecer específicamente una exención, una deducción o algún mecanismo específico para respetar el derecho al mínimo vital, lo cierto es que la exención de ciertos montos puede ser el medio efectivo

para garantizarlo, por lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió resolver que la mecánica entre la ley actual es deficiente para respetar ese derecho.

DÉCIMA TERCERA. El artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, es violatorio del derecho al mínimo vital y la dignidad humana, ya que limita las deducciones personales de las personas físicas, lo que trae consigo el detrimento de la capacidad económica de los gobernados al efectuar los gastos que inciden en sus necesidades básicas de subsistencia.

DÉCIMO CUARTA. Las deducciones personales no cumplen con la esencia del principio de progresividad pues atenta contra el mínimo exento de los ciudadanos, ya que el Poder Legislativo no debe disminuir el nivel de vida que fue alcanzada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada al 31 de diciembre de 2013.

VII. BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012.

BECERRA POCOROBA, Mario Alberto, HERNÁNDEZ JIMÉNEZ y Luis Javier (coords). *Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2012.

BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, Dofiscal, México, 2012.

CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, México, Themis, 2013.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2005.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 2001.

GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Salamanca España, Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tomo XVII, Salamanca, España, 2002.

HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, BÉJAR RIVERA, Luis José, GÓMEZ COTERO y José de Jesús, ALVARO ESQUIVEL, Miguel de

Jesús (coords.), *Derecho Fiscal homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014.

LOPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición y comentarios a las Leyes del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Dofiscal, 5a. edición, Tomo I, México 2012.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado*, Estudio Específico de los Impuestos, Mc Graw Hil, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2008.

MARTÍNEZ PINEDA, Ángel, *El derecho, los valores étnicos y la dignidad humana*, Porrúa, México, 2000.

MIRANDA PÉREZ, Armando, *Derecho Fiscal*, México, Novum, 2011.

REY MARTÍNEZ, Fernando, *La Dignidad humana en serio, Desafíos Actuales de los Derechos Fundamentales*, Porrúa, México, 2013.

RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro, *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo*, Tirant lo Blanch, México, 2016.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2016.

CIBERGRAFÍA.

Contenido de diversas sentencias del Tribunal Constitucional Alemán,
<http://www.gerencie.com/derecho-fundamental-al-minimo-vital.html>

REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*,

http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios_084.pdf

Silva García, Fernando y Villeda Ayala, Alfredo, “Libertad de Configuración Legislativa e Irretroactividad de las Leyes”

<http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/31/Interiores/9%20Fernando%20Silva%20Garc%C3%ADa%20pag%20177-210.pdf>

http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/PI2.pdf>

http://hrlibrary.umn.edu/instree/SMaastrichtguidelines_.html

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/3.pdf>