



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

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

“MÍNIMO VITAL COMO LÍMITE IMPOSITIVO”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Lic. Mauricio Estrada Avilés

Director

Dr. Juan Manuel Otero Varela

ÍNDICE

| | |
|---|-----|
| INTRODUCCIÓN..... | 2 |
| CAPÍTULO PRIMERO | |
| PRINCIPIOS Y REGLAS COMO INTEGRANTES DE UN SISTEMA NORMATIVO | |
| 1. Delimitación de los temas tratados en la ejecutoria a estudio..... | 3 |
| 2. <i>Principios y reglas: conceptualización</i> | 5 |
| 3. <i>Estructura y tipos de principios</i> | 8 |
| 4. <i>Estructura y clasificación de las reglas</i> | 11 |
| 5. <i>Semejanzas y diferencias entre principios y reglas</i> | 13 |
| 6. <i>Principios y reglas examinadas en la ejecutoria materia de análisis</i> | 20 |
| CAPÍTULO SEGUNDO | |
| JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RELATIVA AL LÍMITE DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS | |
| 1. <i>Reproducción de la jurisprudencia que se analiza</i> | 24 |
| 2. <i>Reproducción de la ejecutoria de la cual deriva la tesis en estudio</i> | 25 |
| CAPÍTULO TERCERO | |
| ANÁLISIS DOCTRINAL DEL MÍNIMO VITAL EN MATERIA TRIBUTARIA | |
| 1. <i>Fundamento constitucional del mínimo vital</i> | 152 |
| 2. <i>Concepto de mínimo vital tributario</i> | 155 |
| 3. <i>Naturaleza jurídica del mínimo vital en materia impositiva</i> | 158 |
| 4. <i>Principios constitucionales tributarios conducentes al mínimo vital</i> | 160 |
| 5. <i>Evolución jurisdiccional del mínimo vital en el sistema fiscal mexicano</i> | 171 |
| CAPÍTULO CUARTO | |
| ANÁLISIS DEL MÍNIMO VITAL EN LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 27/2017 (10a.) CORRESPONDIENTE AL LÍMITE DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS | |
| 1. <i>Categorización del mínimo no imponible como un “derecho”</i> | 180 |
| 2. <i>Deducciones personales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas</i> | 181 |
| 3. <i>Sentido de la ejecutoria y tesis en estudio</i> | 184 |
| 4. <i>Aspectos de consistencia resolutive</i> | 185 |
| 5. <i>Aspectos no considerados en la ejecutoria y tesis en examen</i> | 187 |
| 6. <i>Corolario</i> | 194 |
| CONCLUSIONES..... | 197 |
| FUENTES DE INFORMACIÓN..... | 202 |

INTRODUCCIÓN

El mínimo vital es un concepto cuya construcción ha correspondido esencialmente a la labor jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha determinado que su derivación en el contexto tributario proviene de la consabida fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la anterior tesitura, tenemos que se trata de una figura que ha permeado gradualmente en el sistema jurídico mexicano, si bien con inspiración inicial en el Derecho extranjero, lo cierto es que sus características y ámbito de aplicación han adquirido carta de naturalización propia en el ordenamiento jurídico nacional, a tal grado que su identidad en la actualidad es medularmente doméstica. Lo anterior es perfectamente entendible, dado que todos los regímenes legales del orbe responden a distintas categorías de contenido y valores, que les proporcionan individualidad propia, aun y cuando pueden detectarse rasgos comunes en ellos, sobre todo en aquellos pertenecientes a igual familia jurídica.

Con base en lo anterior, el propósito del presente análisis es precisar los matices que el mínimo vital obtiene de la Ley Fundamental, su cumplimiento por la porción normativa de la legislación fiscal a que se contrae esencialmente la tesis jurisprudencial citada más adelante, contrastando lo contenido en el criterio de marras con la doctrina autorizada en el tema, a efecto de concluir si resulta legítima o no, la posición que el más alto Tribunal de la Nación adoptó respecto a la *regularidad constitucional* del límite a las deducciones personales previsto por el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la luz de la correlativa obligación de respeto, promoción y salvaguarda de la prerrogativa fundamental de los pagadores de impuestos, para no contribuir al sostenimiento económico de las cargas públicas cuando no encuentren garantizado un minúsculo de medios de esa naturaleza que les aseguren la atención de sus necesidades más elementales; todo ello en el actual ámbito de los derechos humanos predicado por la Constitución de la República a partir precisamente de su trascendental reforma de 10 de junio de 2011, que significó un nuevo paradigma en la impartición de justicia en nuestro país, siendo que la parcela fiscal no fue la excepción.

CAPÍTULO PRIMERO

PRINCIPIOS Y REGLAS COMO INTEGRANTES DE UN SISTEMA NORMATIVO

1. *Delimitación de los temas tratados en la ejecutoria a estudio*

Como podrá advertirse de las líneas subsecuentes, la tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), objeto del presente, de 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.”, se configuró a través del mecanismo denominado jurisprudencia *por reiteración*, pues se originó de un criterio sostenido por cinco ejecutorias en el mismo sentido, no mediando ninguno en contrario, que se concretizó con motivo de la resolución de los amparos en revisión 855/2014 (José Francisco García Cáceres y otros), 919/2015 (Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros), 1379/2015 (Rodrigo Navarro Hernández), 440/2016 (Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros), 440/2016 (Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros) y 867/2016 (José Ramiro Cárdenas Tejeda), del conocimiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, de la consulta a la versión electrónica del Semanario Judicial de la Federación, se colige que la ejecutoria base de la jurisprudencia en comento dimana del primero de los recursos en cita; que entre los actos controvertidos en la primera instancia del juicio constitucional se reclamó 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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta; de este último ordenamiento, particularmente los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo, y 152; publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, en vigor desde el uno de enero de dos mil catorce.

En la segunda instancia referida –por cuestión de técnica en el recurso de revisión– el Tribunal *Ad quem* primeramente se abocó a tratar el sobreseimiento

declarado en el juicio de origen, con relación a los actos reclamados, para estar en aptitud de entrar al estudio de la regularidad constitucional de estos últimos.

En efecto, la sentencia de primer grado determinó actualizada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción III, en relación con el diverso numeral 108, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, respecto a la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, al no haberse impugnado por vicios propios.

También se declaró el sobreseimiento por lo que hace a los actos de ejecución de las porciones normativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes anotadas, atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público, consistentes en las retenciones que por concepto de ese tributo, en su vertiente de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se hicieron a la parte quejosa por la empresa empleadora, puesto que tales retenciones no fueron aptas para acreditar el extremo argüido.

Asimismo, se sobreseyó en el juicio a propósito de las normas reclamadas de la Ley en mención, de acuerdo con lo que se sigue a continuación:

- a) Artículo 96, aduciendo que sin importar que la controversia al precepto en cuestión fue intentada dentro de los treinta días siguientes a su entrada en vigor, lo cierto es que en la especie durante ese lapso se produjo el primer acto de su aplicación en perjuicio de la parte quejosa –retenciones de tributo a cuenta del impuesto del ejercicio efectuadas por la empresa patrona–, razón por la cual debía sujetarse al diverso término de quince días, toda vez que ambos plazos no corren simultáneamente, sino que son excluyentes entre sí, más el segundo de los cuales cobra aplicación preferente; y habida cuenta que la acción de amparo se dedujo con posterioridad al último de los plazos señalados, luego el juicio devenía en improcedente por consentimiento tácito hacia dicha norma, con fundamento en el artículo 61, fracción XIV, primer párrafo, de la Ley de Amparo.
- b) Artículos 111 y 129, al razonarse que se actualizó la causa de improcedencia a que se refiere el artículo 61, fracción XXIII, en relación

con el numeral 108, fracción VIII, ambos de la Ley de Amparo, al considerar el *A quo*, que las inconformes no vertieron conceptos de violación en contra de los primeros preceptos mencionados.

- c) Artículos 151, último párrafo, y 152, porque la parte quejosa carecía de interés jurídico para instar el juicio, pues el Juez de Distrito consideró que ello sucedía hasta la presentación de la declaración anual del impuesto, por tratarse de disposiciones de naturaleza *heteroaplicativa*, que no causaban perjuicio en su contra con su sola entrada en vigor.

Sobre estos aspectos, en síntesis, el sentenciador de segundo grado determinó confirmar el sobreseimiento decretado por lo que hace a la publicación del Decreto de mérito en el Diario Oficial de la Federación e igualmente a los actos de ejecución atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público; pero tocante a los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuestionados, revocó el sobreseimiento, por lo que procedió a entrar al estudio de su conformidad o no, con el texto constitucional.

En forma previa a la identificación de los principios y reglas que comprende la ejecutoria de mérito, es más que oportuno hacer un estudio doctrinal sobre estos institutos, al tenor de las siguientes líneas integrantes de este mismo apartado.

2. Principios y reglas: conceptualización

El entendimiento y aplicación de los elementos integrantes de un sistema jurídico, en sus diferentes manifestaciones –o más específicamente, su fuente formal por excelencia, que es la ley–, necesariamente pasa por la plena diferenciación entre dos categorías que inseparablemente están ligadas entre sí, denominadas *principios y reglas*¹.

¹ No obstante, resulta conveniente destacar la postura de pensamiento, representada por Luigi Ferrajoli, en el sentido de que no es válido realizar una diferenciación plena entre ambos conceptos, desde una perspectiva –podemos aseverar– práctica; en primer lugar, por tratarse de una cuestión de estilo, pues lo único que tiene relevancia para efectos de la observación de cualquier disposición jurídica, es la atención a las normas que refieren uno o varios principios individualmente determinados, los que resultan conculcados solamente en la medida en que estas sean vulneradas. Pero adicionalmente señala que, de admitirse la posición contraria, las normas jurídicas, incluida su máxima expresión, la Constitución del Estado, quedarían relegadas, perdiendo su papel predominante en la

A efecto de ocuparnos del aserto vertido al comienzo del párrafo anterior, cabe establecer la conceptualización de los principios y reglas, lo anterior dado que estos extremos son esenciales para el examen de lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria a estudio.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española, de la Real Academia Española, el vocablo principio, en lo que interesa al presente, puede ser entendido en las acepciones que se mencionan a continuación²:

- Base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discurriendo en cualquier materia;
- Causa, origen de algo;
- Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias y las artes;
- Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

De acuerdo con lo anterior, en el terreno jurídico, en una general y primera aproximación, los principios pueden ser entendidos como los ejes rectores de un sistema de deber ser, constitutivos de su base de sustentación, o también, los postulados del Derecho justo o natural³.

En aplicación de los anteriores significados al contexto jurídico, entonces los principios pueden ser conceptualizados desde los siguientes puntos de vista: a) *metodológico*, b) *ontológico* y c) *axiológico*.

Desde la perspectiva metodológica, un principio es una *disposición orientadora* para el conocimiento, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, sobre todo en aquellos casos en los que no es clara la posición que debe adoptarse para la solución de una cuestión o problema jurídico.

regulación de cualquier conducta social. Cfr. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios: entre la legalidad y el conocimiento*, 2ª. ed., México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2014, pp. 20-21.

² *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

³ En esa tesitura, palabras más palabras menos, se expresa José Ovalle Favela, cuando redactó sus comentarios al párrafo cuarto del artículo 14 constitucional en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I, p. 313.

Ontológicamente, los principios son *fuentes normativas* que los operadores jurídicos pueden inducir, por abstracción y generalización, del sistema jurídico positivo⁴.

Por último, la dimensión axiológica de los principios está determinada por los *valores* o *postulados éticos* imbibidos en ellos, que inspiran el orden jurídico, y en esa medida, coadyuvan a que las demás normas jurídicas sirvan a su realización o consecución⁵.

A las facetas anteriores solamente agregamos el carácter consistente en que los principios, como predica uno de los analogados del término a los que se hizo referencia, son las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se inicia el estudio científico del Derecho, es decir, la vertiente relativa a su dogmática.

Por su parte, las reglas son normas que señalan un comportamiento a seguir por sus destinatarios, quienes en atención a sus mandatos tendrán permiso para obrar o para no obrar, estarán obligados a la realización de una actuación –positiva o negativa–, o les estará completamente vedado asumir una determinada conducta (prohibición). En el actual Estado de Derecho, los destinatarios de las reglas son tanto los particulares como sus mismas autoridades, a quienes nunca les estará autorizado la inobservancia de aquellas, si devienen aplicables por el estatus jurídico en el que se encuentren.

De estas cuatro posibles conductas, en lo que atañe a las permisivas, en cualquiera de sus dos sentidos, son reglas optativas, en relación con las cuales los sujetos cuentan con entera libertad o arbitrio para activar o dar nacimiento a las

⁴ Aquí, cabe hacer notar que los principios no pueden ser considerados como ajenos al sistema jurídico de que se trate, sin embargo, derivado del papel preponderante que frecuentemente se les atribuye, respecto a las demás normas jurídicas, de ahí que se les denomina, en todo caso, como *meta-normas*.

⁵ No es dable equiparar los principios con los valores insertos en ellos. En efecto, los valores, al no contener especificaciones respecto a los supuestos en que deben ser aplicados ni sobre las consecuencias que se derivan de su aplicación, no tienen el carácter de normas. A mayor abundamiento, los principios poseen un significado hermenéutico (metodológico), actúan como fuentes del Derecho (matiz ontológico) y reciben su orientación de sentido (carácter axiológico) de aquellos valores que especifican o concretan. *Cfr.* Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011, p. 81.

previsiones contenidas en ellas, así como en cuanto a la fijación de ciertas modalidades que incidan en su alcance y extensión. Adversamente, en las que tienen un signo obligacional o prohibitivo, al destinatario únicamente le queda cumplir, en su integridad, lo que dicta la regla.

Efectivamente, “si una regla es válida, debe entonces hacerse exactamente lo que exige, ni más ni menos. Las reglas contienen determinaciones en el ámbito de la fáctica y jurídicamente posible”⁶. En otras palabras, cuando se actualizan los presupuestos a que la regla se contrae, luego, lo prescrito en su enunciado debe aceptarse sin más, sin exclusión de la posibilidad de tildarla inválida, a través de los mecanismos pertinentes.

3. Estructura y tipos de principios

Conviene destacar desde este momento que los elementos constitutivos de los principios no se agotan en los extremos referidos por los *aforismos jurídicos* y su expresión, a través de las frases o latinajos conocidos, por el contrario, a partir de su conceptualización ya explicada con antelación, entendemos que los mismos se configuran como normas con una triple dimensión, con base en la cual, difieren de otras categorías de normas integrantes de un sistema jurídico, no obstante compartan algunas características comunes, sobre todo, con las reglas.

En cuanto a su estructura, los principios están integrados de forma monádica, esto es, no están compuestos de un presupuesto o antecedente del que se siga *automáticamente* una consecuencia jurídica –como sucede con las reglas– cuando se satisfacen los primeros, sin importar que en un momento dado puedan implicar, al igual que aquellas, un sentido de mandato, permisión o prohibición⁷.

En ese orden de ideas, los principios tienen inmerso un valor, que de ninguna manera constituye su identidad, sino que se encuentran plenamente diferenciados, en función de su concreción y especificación en relación con las situaciones

⁶ *Ibidem*, p. 84.

⁷ En efecto, resulta insostenible afirmar que los principios no contengan operadores deónticos –permisos, obligaciones o prohibiciones–, solo que la actualización de su contenido no está aparejada a la producción de una condición o evento fáctico, como en las reglas, por tanto, estamos en presencia de normas incondicionadas: Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios: entre la legalidad y el conocimiento*, op. cit., p. 14.

jurídicas en que pueden ser aplicados, de tal suerte que para los primero priva una mayor intensidad respecto a estas cualidades, mientras que en el segundo acontece lo contrario, predomina la abstracción y generalidad. Así, los valores vienen a concretarse mediante los principios que explicitan su contenido, sin confundirse entre sí.

Finalmente, el aspecto relativo al *deber ser* de un principio –que tiene incorporado como norma que es–, si bien es de índole axiológica como ya se dijo, además tiene una naturaleza *ético-política*, en esa guisa, su interpretación y aplicación ya no es únicamente de carácter técnico-jurídica, sino encaminada también a la teleología de la norma con vinculación al sentido de justicia.

Los diversos principios existentes, de extrema utilidad para los operadores del sistema jurídico, se obtienen precisamente de cada una de las dimensiones del Derecho: *sintáctica*, *semántica* y *pragmática*, relacionadas con cómo está construido, de qué habla y la finalidad a la que sirve, respectivamente.

Sin entrar excesivamente a detalle por lo que toca a la primera de las vertientes en comento, la sintáctica, de la que nos conformaremos en señalar únicamente que se refiere a los conceptos por definir, a inferirse de la teoría del Derecho, o bien, del Derecho positivo, de las restantes discurren los principios que son utilizados en el Derecho en general.

Sin embargo, antes de tratar lo concerniente a la tipología de principios, cabe mencionar que las dimensiones semántica y pragmática aluden a la *efectividad*, *validez* y *justicia* en el Derecho, correspondiendo entonces a su correlativa visión *sociológica*, *normativa* y *ético-política*.

Consecuentemente, en atención a lo expuesto, los principios empleados por el Derecho se dividen en *jurídicos*, *constitucionales* y *ético-políticos*⁸.

Los citados en primer lugar –convencionalmente nombrados como *principios de Derecho*– son atinentes a la efectividad del mismo Derecho; por su parte, los segundos –nombrados sintéticamente como *principios en el Derecho*– pugnan por

⁸ En este punto, preferimos seguir a Luigi Ferrajoli, por ser la clasificación con más utilidad para efectos del análisis de la ejecutoria y tesis precitadas que en su momento hemos de realizar: *Garantismo, una discusión entre derecho y democracia*, Madrid, Trotta, 2006, p. 15.

la validez del sistema jurídico positivo a partir de la norma fundante del mismo, que como se deduce *prima facie*, es la Constitución; por último, los terceros –a los que se conocen como *principios del Derecho*– son los que buscan la realización de los postulados de la justicia⁹.

Ahora bien, en lo tocante a los principios constitucionales, encontramos que los mismos conllevan tres usos fundamentales, a saber: en la producción, en la interpretación o en la integración del Derecho.

En la producción, porque vienen a acotar la función del legislador, pues este nunca podrá generar normas inconsistentes con los principios recogidos por la Constitución, so pena de devenir inválidas. De esta manera, se constituyen en parámetros de control para la validez de las fuentes normativas secundarias en relación con la norma primaria, fundante de todo el sistema.

En la interpretación, los principios de rango constitucional permiten adaptar el sentido de las normas ulteriores a fin de que resulten conformes a ellos, es decir, con apoyo en los principios se realiza un ejercicio conciliatorio para ajustar su significado y así sean compatibles con el ordenamiento constitucional supremo, sin que implique una derogación o inaplicación de las mismas.

La integración o actividad del operador jurídico –palmariamente de quienes asumen la atribución de la jurisdicción– consistente en colmar las lagunas que puedan existir en el sistema positivo por la ausencia de una previsión legal, expresa o implícita, que contribuya a la solución a una cuestión jurídica¹⁰. En este supuesto, a través de la selección de un principio aplicable al caso, el operador jurídico contará con la premisa que le permita inferir una norma con la que resuelva el problema que se le plantee, sea de carácter sustantivo, o incluso, en la decisión de controversias

⁹ Citando textualmente la nomenclatura de Ferrajoli, autor primigenio de la clasificación, se enuncian así: *principia iuris*, *principia in iure* y ético-políticos, lisa y llanamente. *Idem*.

¹⁰ “Las lagunas siempre existen en los textos legislativos por la sencilla razón de que nunca se podrán cubrir todas las hipótesis que en la realidad se presentan... por ello... es necesario llevar a cabo una tarea de integración, para resolver... La laguna es, por tanto, que un caso no está regulado por el derecho, debiendo estarlo, es decir... la laguna está siempre referida a un problema jurídico concreto al que el ordenamiento no da respuesta...”. Dehesa Dávila, Gerardo, *Introducción a la Retórica y a la Argumentación*, 6ª. ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010, p. 504.

o disputas¹¹. Cabe señalar que la integración solamente tendrá cabida después de haber intentado el razonamiento analógico, la subsunción de la especie dentro de una norma a la que, si bien no se ajusta exactamente en sus términos, dada la presencia de elementos similares, que sí están previstos en esta última, es causa suficiente que autoriza su aplicación a ese caso concreto.

4. Estructura y clasificación de las reglas

Como oportunamente fue evidenciado, las reglas son normas o disposiciones de carácter deóntico, y en ese sentido, para el cabal entendimiento tanto de su naturaleza como importancia para el Derecho, es preciso describir, aunque sea someramente, el conjunto de modalidades de la lógica, de la cual la deóntica es una de ellas en particular.

Además de la *deóntica*, la lógica discurre en otras tres formas distintas: *óntica*, *alética* y *epistémica*.

Con arreglo en lo anterior, tratándose del terreno jurídico, la lógica óntica, alude a la efectividad del Derecho para conseguir lo que por su parte anuncia cada uno de sus mandatos. Por otro lado, hablar de la vigencia de la ley en ciertos ámbitos (territorial, temporal, personal o material), con independencia de que logre lo que ordena, es referirse a su lógica alética. Ahora bien, por lo que hace a la epistémica, la misma se refiere a la validez de los predicados normativos, en sí mismos considerados, o en su defecto, en su interacción con otros elementos. Finalmente, si lo que se desea destacar es el contenido de la norma, el cual puede asumir un signo de permisión, prohibición u obligación, en función de determinados comportamientos, se corresponde con el aspecto de la lógica deóntica¹².

Una vez establecido lo anterior, son tres los elementos que constituyen el núcleo de las reglas: a) el supuesto fáctico o de hecho, que vienen a ser los condicionantes de su aplicación; b) la consecuencia jurídica, el contenido de la

¹¹ La segunda de las hipótesis en comento es a la que está referido el párrafo cuarto del artículo 14 de nuestra Constitución, bajo cuyo mandato no le está permitido a los jueces dejar de resolver una controversia civil en sentido *lato*, a pesar de la inexistencia de una ley o una interpretación derivada de ella, pudiendo basarse ante tal omisión en principios generales del Derecho.

¹² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales*, México, Dofiscal, 2011, pp. 201-202.

norma; y c) el operador deóntico, que une el supuesto de hecho con la consecuencia, por ser el comportamiento que prescribe el enunciado normativo –lo permitido, obligatorio o prohibido–.

Lo expuesto con antelación indefectiblemente conduce a diferenciar las implicaciones de esos operadores deónticos, a fin de no incurrir en equivocaciones de aplicación o interpretación de las reglas. Si bien estos operadores comparten como matiz común en que todos son comportamientos, el sentido de actuación en cada uno difiere, conforme lo que sigue a continuación.

Las reglas expresan una permisión cuando autorizan realizar una acción o abstenerse de hacerla, es así como el permiso puede ser positivo o negativo. En el primero caso, a tales actuaciones se les conoce más estrictamente como *permisivas*, mientras en el segundo se denominan propiamente *facultativas*, caracterizadas porque permiten tanto la comisión como la omisión en el proceder, a entera elección del agente.

De acuerdo con la doctrina tradicional, la *obligación* se concibe como el vínculo que constriñe a una persona para dar una cosa, hacer o abstenerse de hacer una acción. Para propósitos del examen de las reglas, la anterior definición es divisible en dos partes. Efectivamente, las reglas tienen el contenido de una obligación propiamente dicha, cuando establecen vinculadamente llevar a cabo un determinado comportamiento, sea el dar una cosa o ejecutar una prestación; contrariamente, implican *prohibiciones*, siempre que impongan el abstenerse de realizar una conducta. A diferencia del aspecto negativo presente en los permisos, aquí el despliegue de la actitud omisiva no queda al arbitrio del sujeto, sino que ese sentido de obrar le es impuesto por virtud del imperio de la regla prohibitiva.

Respecto a la tipología de reglas, al lado del punto de vista que las cataloga en atención a su contenido, denominadas específicamente deónticas, ya detalladas, se encuentran las *constitutivas* o *prescriptivas*, que solamente connotan una serie de conceptos¹³.

¹³ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios: entre la legalidad y el conocimiento*, op. cit., p. 3.

Vale la pena destacar que, los conceptos a describirse en este tipo de reglas son los de carácter técnico, no así los que pertenecen al lenguaje ordinario, que no precisan de una denotación a incluirse dentro del texto legal, ya que el operador jurídico habrá de remitirse al significado común del término para el entendimiento y subsecuente aplicación de las mismas, sin mayor problema.

5. *Semejanzas y diferencias entre principios y reglas*

Hacer la diferenciación entre ambos institutos resulta fundamental para aplicar correctamente cualquier sistema jurídico o resolver un conflicto, sobre todo cuando están involucrados derechos fundamentales.

Los principios y las reglas son normas, en virtud de que ambos se corresponden con el deber ser, dicen lo que debe ser en determinados contextos, de tal suerte que es dable sostener que toda norma es un principio o una regla. Asimismo, los dos se refieren a obligaciones jurídicas en ciertas circunstancias, con diferencias que serán tratadas más adelante. También, pueden tener el componente deóntico alusivo a una permisión, obligación o prohibición, empero, las consecuencias jurídicas derivadas de dichos comportamientos –como ya se dijo con antelación– no se producen inmediatamente en los principios, a diferencia de las reglas.

Ahora, abocándonos en las distinciones entre principios y reglas, en primer lugar, se hará mención de la que tiene una connotación catalogada como *gradual*.

Los principios asumen un carácter orientativo, esto es, deben ser tomados en cuenta, si vienen al caso, para establecer una postura, en un sentido o en otro, respecto al mismo, por tanto, se erigen en meta-normas, de tal manera que se configuran como disposiciones normativas de segundo grado en relación con las reglas, que vienen a ser el primer nivel de la pirámide normativa¹⁴.

En estrecha vinculación con el aserto previo, los principios son normas de menor concreción, imbuidas con valores, mientras que las reglas dan supuestos de

¹⁴ “El peso que la teoría del derecho concede hoy en día al juez y a la interpretación guiada por principios produce un modelo de derecho. Un modelo argumentativo que supera los tradicionales modelos formalistas, realistas y iusnaturalistas”: Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *op. cit.*, p. 83.

aplicación y consecuencias de más precisión para la realización de los fines pretendidos por aquellos.

Como diferencias de índole *cualitativa*, encontramos que los principios son mandatos de actualización que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades existentes, sean estas reales o jurídicas; por el contrario, las reglas se acatan exactamente en los términos que estipulan, dados los supuestos previstos por ellas.

Sobre el particular, la clara diferenciación entre principios y reglas se percibe en el tratamiento que se da cuando hay *colisión* entre los primeros y *conflictos* entre las segundas; situaciones caracterizadas porque la confrontación entre cada uno de ellos, cuando se aplican de manera independiente, conllevan resultados incompatibles desde una perspectiva jurídica, a resolverse mediante la determinación de la disposición que habrá de prevalecer en una cierta especie.

Así, los conflictos entre reglas¹⁵ son dilucidados mediante la deducción de una cláusula de excepción que suprima la pugna, o en defecto, declarando la invalidez de una de las reglas.

Bajo esos extremos, la doctrina tradicional reconoce los siguientes métodos para la solución de la problemática descrita.

A. *Criterio jerárquico*

Cuando las normas en controversia están dispuestas de manera vertical, por lo que existe una relación de subordinación de una, con menor jerarquía, en relación con otra de rango mayor, cobra aplicación la primera por encima de la segunda, en cuanto esté opuesta a la norma subordinante. Este razonamiento queda representado en el aforismo latino *lex superior derogat legi inferiori*, entendible por sí mismo en función de lo antes explicado.

B. *Criterio cronológico*

Si las normas en conflicto están dispuestas en un plano horizontal, esto es, no hay subordinación mutua sino son fuentes jerárquicamente iguales o equiparadas, entonces la norma creada con anterioridad en el tiempo se desaplica frente a la

¹⁵ Este fenómeno descrito es conocido por la teoría jurídica como *antinomias*.

emitida con posterioridad, en lo que esta última haya modificado a la primera, sea total o parcialmente. Este discernimiento obedece a la máxima *lex posterior derogat legi priori*.

C. Criterio de especialidad

Ante dos normas incompatibles irreductiblemente, una general y otra especial, adquiere aplicación esta última, pues es de estimarse la intención de su creación, separar una porción de la materia regulada de manera más amplia por aquella, confiriéndole diverso tratamiento jurídico, más específico, por razones de conveniencia normativa. Lo anterior se refleja en el principio que reza: *lex specialis derogat legi generali*.

A estos métodos, la época contemporánea suma otros tres, mediante un desarrollo doctrinal, legal y jurisprudencial, habida cuenta que su operación será, si y solo sí, el sistema jurídico no lo proscriba expresamente o pugne con sus directrices rectoras fundamentales, a saber:

D. Criterio de competencia

Para acudir a él, es menester la presencia de las siguientes condiciones: a) que el conflicto se establezca entre normas de diferente fuente o naturaleza; b) no debe existir relación de jerarquía entre ellas (ubicación en el mismo plano); c) las normas de referencia estarán reguladas por una norma o normas de mayor jerarquía, es decir, si bien la relación vertical no es entre las reglas motivo de disenso, sí son subordinadas a otra u otras de mayor rango, a la cual el operador jurídico puede recurrir a fin de determinar la atribución de un ámbito material de competencia en exclusiva, a favor de alguna de las normas en conflicto.

Luego, el diferendo se resuelve con el predominio de la norma que resulta habilitada por su “superior” para regular una cierta cuestión.

E. Criterio de prevalencia

Mecanismo que presupone la existencia de una regla, la cual expresamente preceptúa, tratándose de los conflictos entre normas pertenecientes a subsistemas jurídicos diferentes, cuál de ellas prevalece en detrimento de la otra, prescindiendo inclusive de la jerarquía y especialidad de las mismas.

F. Criterio de procedimiento

La aplicación de una norma con exclusión de otra está decidida a favor de aquella cuyo procedimiento legislativo se sujeta más a los cánones y formalidades instituidos para su creación.

Si a pesar de la utilización prudente y selectiva de los métodos descritos con antelación, todavía no es factible resolver la pugna entre normas, existen otros procedimientos para tal fin, fundados en la razón y la objetividad, los cuales, en opinión particular, enriquecen la técnica para la solución de antinomias, más acordes con la correcta salvaguarda de los derechos humanos. En ese tenor, encontramos los que se describen a continuación:

G. Inclinación por la norma más favorable

Es el supuesto de una contienda entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, se optará por esta última, siempre que la libertad de los sujetos involucrados esté en juego, por ende, habrá inclinación por la disposición que confiera mayor albedrío a la persona. Se limita tratándose de normas bilaterales, las que por generalidad, al imponer obligaciones correlativas a los sujetos, serán más beneficiosas para uno de ellos, en perjuicio de otro, de ahí que este criterio habrá de complementarse con el siguiente.

H. Necesidad de mayor protección

Aquí deberá aplicarse la norma que establece una mayor protección, justificada objetivamente, a favor de un sujeto que lo amerite por sus particulares circunstancias.

I. Criterio de mejor protección de intereses

Analógicamente al mecanismo anterior, que protege destacadamente a uno de los sujetos partícipes en una relación jurídica, en este la protección está dada por los intereses o bienes jurídicamente tutelados; por tanto, habrá de escogerse la norma cuyo enunciado normativo mejor colme el supuesto en comento.

J. Criterio de distinción entre principios y reglas

En este método, la aplicación corresponde a la norma que cumpla el mayor número de principios comunes, compartidos por las normas en contienda, pues son expresión directa de los valores imbrítos en el sistema jurídico¹⁶.

En cuanto a la solución de colisión entre principios, uno de ellos tiene que ceder ante otro, lo que de ninguna manera implica la invalidez del postulado desplazado ni que este desplazamiento obedezca a la introducción de una cláusula de exclusión –conforme a alguno de los criterios explicados–, sino únicamente que uno de los principios precede al otro en función de las circunstancias del caso concreto, las que de variar, admiten cambiar la prevalencia respecto a esos mismos principios que después participan en otra controversia¹⁷.

Es así, que la selección de un principio por encima de otro, cuando ambos se encuentren en confrontación, se *decanta* por las características del caso concreto tomando en cuenta los siguientes elementos:

- a) *Idoneidad*: el principio adoptado como preferente debe ser el más apto para resolver la controversia planteada;
- b) *Necesidad*: la limitación de cierto principio debe ser estrictamente indispensable, de tal suerte que no debe existir una alternativa menos lesiva que su restricción en la especie; y
- c) *Proporcionalidad*: cuanto más sea el grado de afectación o incumplimiento de un principio, mayor debe ser la importancia en el

¹⁶ Resulta oportuno enfatizar que los aspectos aquí tratados revisten una importante aplicación práctica y no únicamente constituyen un ejercicio de reflexión teórica, pues cada uno de los criterios explicados, son admitidos jurisdiccionalmente. Sobre el particular, se recomienda la lectura de la Tesis I.4o.C.220 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p. 2788, de rubro: “ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.”

¹⁷ Así, la solución al choque entre principios obedece a una relación de precedencia condicionada, consistente en que, al estudiarse un caso, se *ponderan* las condiciones bajo las que uno de los principios pierde lugar frente a otro, en el entendido de que cada resultado es diferente, de acuerdo con cada cuestión que sea analizada. En consecuencia, la *ponderación* no es un método para aplicar los principios a situaciones determinadas, sino más bien un modo de escoger el principio aplicable en los casos de conflictos. Guastini, Riccardo, “A propósito del neoconstitucionalismo”, *Revista Gaceta Constitucional*, trad. de Renzo Cavani, Barcelona, número 67, junio de 2003, pp. 238-240. De la aplicación de los principios nos ocuparemos en los párrafos que se siguen inmediatamente.

cumplimiento del otro. En otras palabras, siempre habrá de prevalecer el principio que provoque un menor daño en correlación con el beneficio que pueda obtenerse¹⁸.

A manera de corolario, en cuanto a la diferenciación entre ambas figuras, tenemos entonces que mientras las reglas se aplican mediante *subsunción*, los principios son a través de *concreción*.

La palabra “subsumir” significa *adscribir*, sea un sujeto a una clase (subsunción individual), o una clase a otra más amplia (subsunción genérica).

Habida cuenta que los enunciados jurídicos hacen uso de predicados, entendidos estos como clases y no individuos, en consecuencia, no hay otra manera de aplicar las reglas que no sea a través de la subsunción de corte genérico, esto es, adscribiendo un supuesto fáctico a las previsiones generales contenidas en la regla, lo que conduce a la atribución de la consecuencia o consecuencias mandatadas por ella, no solo a aquel en lo particular, sino a todos los que se produzcan con esas características, en el devenir de la dinámica social.

Por el contrario, no es factible aplicar los principios por medio de la operación intelectual de la subsunción por sí mismos, en vista de su destacada indeterminación¹⁹. Para aplicar un principio hay que concretizarlo previamente, lo que significa efectuar una operación de razonamiento tendente a utilizarlo como argumento para la obtención de una “nueva regla”, que resulte idónea para resolver una cuestión. Es decir, la construcción de esta nueva norma implícita constituye precisamente la concretización del principio. Solamente después de realizado lo

¹⁸ Estos elementos para la correcta ponderación de principios adquieren notoria importancia en la solución de controversias en el ámbito jurisdiccional mexicano, como se recoge del siguiente criterio: Tesis I.4o.A.60 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, septiembre de 2005, p. 1579, de rubro: “TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS. SUS ELEMENTOS.”

¹⁹ Los principios son normas indeterminadas puesto que no enumeran exhaustivamente los hechos a los cuales se aplica, exigen la promulgación de normas ulteriores que les den actuación y porque admiten excepciones implícitas no especificables, a no ser por ocasión de su aplicación a casos concretos. *Cfr.* Gutiérrez Muñoz, Alejandro, *La interpretación de normas fiscales bajo la teoría interpretativa de Riccardo Guastini*, México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2015, p. 99.

anterior, se podrá hacer la conexión de una clase de hechos con el principio del cual se trate²⁰.

La exposición de un ejemplo será de utilidad para clarificación y mayor entendimiento respecto a la aplicación de principios a un caso concreto.

| DESCRIPCION SINTÉTICA DEL PRINCIPIO | CUESTIÓN O PROBLEMA CONCRETO QUE RESOLVER | CONSTRUCCIÓN DE UNA NUEVA REGLA QUE RESUELVA LA CUESTIÓN |
|--|---|--|
| <p><i>Principio de proporcionalidad tributaria</i></p> <p>La proporcionalidad en los tributos radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.</p> <p>Todo impuesto afecta directa o indirectamente la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, mas para que no sea un acto indebido, ni esté sujeto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional.</p> | <p>Determinar si el artículo 151, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2014, es violatorio o no, del principio de proporcionalidad tributaria, al no reconocer la deducción de los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio, por concepto de créditos hipotecarios destinados a la adquisición de casa habitación para los contribuyentes, contratados con instituciones del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos, respecto a ese inmueble, excedan de 750 mil UDIS.</p> | <p>La atención de la capacidad contributiva de las personas afectas al impuesto sobre la renta, con respecto al principio de mérito, contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real, a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos realizados para obtenerla (deducciones estructurales); de ahí que las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no tienen impacto en la utilidad o renta gravable.</p> |

²⁰ *Ibidem*, pp. 97-101.

CONCLUSIÓN (APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD)

Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la casa habitación del contribuyente, persona física, en términos de lo que establece el artículo 151, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, toda vez que, al tratarse de gastos que no son indispensables para la generación del ingreso, su reconocimiento o desconocimiento no impacta en la capacidad contributiva de los causantes, por lo que el legislador tiene la potestad de reconocer dichas erogaciones, ya sea de manera total o parcial, e inclusive limitarlas o desconocerlas, *sin que ello viole el principio de proporcionalidad tributaria*, de ahí que la porción normativa de la regla de trato no conculca el principio de mérito²¹.

En el ejemplo en cuestión, nótese que la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria no pudo realizarse directamente en la controversia a estudio, sino que precisó la elaboración de una diversa regla, cuyos extremos lo constituyeron precisamente sendos argumentos que delinearon su alcance al caso concreto; esta novedosa regla, que *concretiza* el principio aludido, es utilizable como premisa que, en unión con el dispositivo legal o regla que da pauta a la controversia o problema jurídico a resolver –segunda premisa–, permiten arribar a una solución respecto del tema planteado, en este caso, la conformidad con el texto constitucional de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su parte dubitada, artículo 151, fracción IV.

6. Principios y reglas examinadas en la ejecutoria materia de análisis

Con apoyo en todo lo antes expuesto, se hizo la identificación de los principios y reglas examinados en la ejecutoria mencionada en este trabajo, de acuerdo con lo que se sigue a continuación.

Las reglas son los diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnados con motivo de la promoción del juicio de derechos fundamentales promovido, en función de los elementos existentes en ellas: antecedente fáctico o presupuesto de hecho, consecuente inmediato y contenido u operadores deónticos

²¹ Cfr. Tesis 2a. XIX/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 1406.

presentes. Mientras, por otra parte, la precisión de los principios estuvo determinada, además de lo expresamente señalado en ese sentido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque es evidente que son normas impregnadas con una dimensión metodológica, ontológica y axiológica, que los convierten en directrices indefectibles para la materia tributaria; amén que no fueron objeto de una aplicación inmediata a la especie, sino más bien, a través de una concretización que diera lugar a la fijación de las premisas necesarias para inferir o concluir sobre la constitucionalidad de los artículos tildados de contradictorios a la Carta Magna.

De este modo, las reglas y los principios referidos quedan establecidos de la forma descrita enseguida en el siguiente cuadro:

| REGLAS IMPUGNADAS | CONTENIDO SINTÉTICO DE LA REGLAS IMPUGNADAS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTRASTADOS | RESUMEN DE LOS MOTIVOS DE DISENSO |
|-------------------------|--|---|--|
| Artículos 96 y 152 LISR | <ul style="list-style-type: none"> • Artículo 96. Retenciones y enteros mensuales, con carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio de las personas físicas. Mecánica de cálculo de la retención a través de la aplicación de la tarifa ahí prevista. • Artículo 152. Cálculo del impuesto anual a cargo de las personas físicas. Mecánica de cálculo mediante la aplicación de la tarifa prevenida en este precepto. | <ul style="list-style-type: none"> • Equidad • Proporcionalidad | <ul style="list-style-type: none"> • Las personas físicas tributan de manera cuantitativamente superior e injustificada, a las personas morales, en un porcentaje de tributo que oscila entre un 30 y 35%, sin que exista una razón válida en atención a que están afectos al mismo objeto impositivo: sus ingresos. • Ausencia de progresividad en la tarifa. |

| | | | |
|---|--|--|---|
| <p>Artículos 111 y 129 LISR</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Artículo 111. Régimen de incorporación fiscal. Sujetos. Cálculo y entero del impuesto. Transitoriedad del régimen. • Artículo 129. Régimen impositivo para las enajenaciones de acciones o títulos que representen índices accionarios. | <ul style="list-style-type: none"> • Equidad | <ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento fiscal diferente, con beneficios fiscales injustificados, entre los contribuyentes del régimen de ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado y el de incorporación fiscal. • Tratamiento fiscal distinto e inequitativo, entre los contribuyentes del régimen de ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado y quienes enajenan acciones a través de bolsas de valores autorizadas. |
| <p>Artículo 151, último párrafo, LISR</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Artículo 151. Deducciones personales que las personas físicas pueden realizar al presentar la declaración anual del ejercicio. Limitaciones cuantitativas a este tipo de deducciones que se pueden aplicar. | <ul style="list-style-type: none"> • Proporcionalidad tributaria y mínimo vital • Competitividad económica • Seguridad jurídica | <ul style="list-style-type: none"> • El límite a las deducciones personales de las personas físicas, contribuyentes del tributo, viola el mínimo vital, al corresponder a gastos deducibles relacionados estrechamente con la satisfacción de necesidades básicas. • La limitación en comento es violatoria del principio de competitividad económica reconocido en el artículo 25 constitucional, pues impide a los contribuyentes colocarse en condiciones económicas frente a otras personas, así como acceder a idénticos niveles de bienestar social. • La limitación de trato conculca la seguridad jurídica en materia tributaria pues constituye una actuación caprichosa, contraria a la justicia, la razón y carente de sustento jurídico. |

De estas reglas y principios, hemos de ocuparnos únicamente de los vinculados con el *mínimo vital*, por constreñirse al texto de la jurisprudencia analizada, no obstante, se citaron en su integridad para posteriormente hacer la acotación correspondiente y en lo que se circunscribe a los alcances del presente trabajo.

CAPÍTULO SEGUNDO
JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RELATIVA AL LÍMITE DE LAS
DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS
PERSONAS FÍSICAS

1. *Reproducción de la jurisprudencia que se analiza*

Tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 821.

RENDA. 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.

Tesis de jurisprudencia 27/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del uno de marzo de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 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.

2. Reproducción de la ejecutoria de la cual deriva la tesis en estudio

CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Competencia. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto²².

SEGUNDO.- Oportunidad y legitimación. El recurso de revisión es oportuno²³ y proviene de parte legitimada para ello²⁴.

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

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

Al respecto, la parte quejosa señaló lo siguiente:

²² De conformidad con los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, inciso e) y 83 de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como con el punto segundo, fracción III, aplicado en sentido contrario y tercero del Acuerdo General Plenario Número 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece.

²³ La sentencia recurrida se notificó personalmente a la parte quejosa el ocho de septiembre de dos mil catorce, resultando que dicha notificación surtió efectos al día hábil siguiente, esto es, el nueve de septiembre del mismo año, de conformidad con el artículo 31, fracción II, de la Ley de Amparo. En ese contexto, el plazo de diez días para la interposición del recurso de revisión, establecido en el artículo 86 del mismo ordenamiento legal, transcurrió del diez al veinticinco, ambos de septiembre de dos mil catorce; descontando, para tal efecto, los días trece, catorce, veinte y veintiuno, todos ellos de septiembre de dos mil catorce, al tratarse de sábados y domingos, respectivamente, así como los días quince y dieciséis de septiembre del propio mes y año; los cuales se consideran inhábiles, en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Por tanto, si el recurso de revisión se interpuso el veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, es evidente que resulta oportuno.

²⁴ Lo anterior, debido a que el recurso de revisión fue interpuesto por la parte quejosa, por conducto de su autorizado *****, a quien se le reconoció dicha personalidad en auto de trece de febrero de dos mil catorce, dictado por la Juez de Distrito del conocimiento. (foja 89 del cuaderno de amparo).

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

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

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

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

Consideraciones de la sentencia recurrida:

Precisión de los actos reclamados.

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

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

- La orden de publicación y la publicación misma del referido Decreto en el Diario Oficial de la Federación; y,

- La aplicación por parte del secretario de Hacienda y Crédito Público de las normas impugnadas.

Existencia de los actos reclamados.

- Se consideró inexistente el acto atribuido al secretario de Hacienda y Crédito Público, consistente en la aplicación del decreto reclamado, en virtud de que dicha autoridad negó la existencia del acto y la quejosa fue omisa en aportar elementos de prueba que desvirtuaran dicha negativa.
- En cambio, dado que las responsables así lo admitieron, se estimaron existentes los actos reclamados a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, presidente de la República y director general adjunto del Diario Oficial de la Federación, consistentes, respectivamente, en la expedición y publicación de la ley reclamada.
- Por último, aunque el secretario de Gobernación negó la existencia del acto, consistente en la orden de publicación de la ley impugnada en el Diario Oficial de la Federación, el Juez de Distrito consideró existente el referido acto, en tanto que dicha autoridad está facultada para ordenar la publicación de la norma.

Análisis de las causas de improcedencia.

- Respecto de la publicación de la ley impugnada en el Diario Oficial de la Federación, se consideró actualizada la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción III, de la Ley de Amparo, en relación con el diverso 108, fracción III, del mismo ordenamiento legal, en virtud de que la publicación no se combatió por vicios propios.
- En relación con la impugnación de los artículos 111 y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -los cuales se refieren al régimen de incorporación fiscal y al régimen de ingresos por enajenación de acciones en bolsa de valores-, se estimó que se actualizaba la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso 108, fracción VIII, de la Ley de Amparo, bajo el razonamiento de que la parte quejosa no formuló conceptos de violación en contra de dichos preceptos legales.
- En lo atinente a la impugnación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -el cual se refiere al cálculo de los pagos provisionales, a cargo de las personas físicas-, se consideró actualizada la causa de improcedencia, prevista en el artículo 61, fracción XIV, primer párrafo, de la Ley de Amparo, al estimar que la norma había sido consentida tácitamente por la parte quejosa.
- Al respecto, primeramente se dijo que la Ley de Amparo, prevé dos plazos para impugnar una norma general autoaplicativa (treinta días con motivo de su entrada en vigor y quince días con motivo de su primer acto de aplicación), en el entendido de que dichos plazos no coexisten simultáneamente, por lo que si en el caso concreto la parte quejosa impugnó el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de su entrada en vigor -treinta días-, pero durante el transcurso del referido plazo la norma impugnada le fue aplicada en su perjuicio, entonces el plazo para promover el juicio de amparo es de quince días, contados a partir del día

siguiente al en que la norma fue aplicada, siendo inoperante el plazo de treinta días al existir un acto concreto de aplicación.

- En ese sentido, se dijo que si bien los quejosos comparecieron a juicio, reclamando la inconstitucionalidad del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como norma autoaplicativa, lo cierto es que, de las pruebas que allegaron durante la sustanciación del juicio, se advierten tres recibos de pago de salarios expedidos por la empleadora *****, correspondientes a la primera semana de enero de la citada anualidad, en los que aparecen las firmas autógrafas de los quejosos y se desprende que dicha empresa efectuó las retenciones del impuesto de mérito.

- Por tanto, se afirmó que dado que los recibos de pago de salarios, constituyen el primer acto de aplicación de la norma impugnada, la parte quejosa contaba con el plazo de quince días para promover la demanda de amparo, plazo que transcurrió del seis al veinticuatro, ambos de enero de dos mil catorce, por lo que si la demanda se presentó hasta el dos de enero de dos mil catorce, era inconcuso que resultaba extemporánea.

- En otro de ideas, se declaró fundada la causa de improcedencia que invocó el presidente de la República, en el sentido de que la quejosa carecía de interés jurídico para impugnar los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -los cuales regulan, respectivamente, el límite a las deducciones personales y el cálculo del impuesto anual- al no haberse presentado aún la declaración anual del tributo.

- Sobre el particular, se razonó que los referidos preceptos legales, únicamente podrían irrogar perjuicio a la parte quejosa hasta la presentación de la declaración del ejercicio, siendo hasta dicho momento en el que se toman en cuenta las deducciones personales y se calcula el impuesto sobre la renta anual, por lo que al tratarse de preceptos legales heteroaplicativos, con su sola entrada en vigor no se genera una afectación a la esfera jurídica de la quejosa.

- Finalmente, señaló que no era aplicable al caso concreto la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: “RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005.”, en razón de que en ese criterio se analizó la mecánica de una deducción que operaba desde su entrada en vigor e implicaba cambios en el sistema contable de los contribuyentes, lo que no aconteció en el caso concreto.

5. Inconforme con la anterior determinación, mediante escrito presentado el veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, los quejosos interpusieron recurso de revisión.

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

Primer agravio.

- La sentencia recurrida es ilegal, debido a que el Juez de Distrito no valoró exhaustiva y minuciosamente los conceptos de violación y las pruebas, de los cuales se desprende la procedencia del juicio de amparo. Además, esgrimió razonamientos que son obsoletos, al no estar acordes con la redacción de la nueva Ley de Amparo y con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el tema del interés legítimo.
- La verdadera litis del juicio de amparo, radicó en que la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, establece que las personas físicas con un ingreso superior a \$62,502.01 (sesenta y dos mil quinientos dos pesos con un centavo) deben tributar conforme a una tasa del 32% hasta el 35%, siendo que esa tasa es superior a la establecida en el año anterior.
- Asimismo, deben analizarse las razones de sobreseimiento del juicio de amparo, en virtud de que el Juez de Distrito comete un error al señalar que los quejosos no exhibieron alguna prueba para desvirtuar la inexistencia de los actos atribuidos al Servicio de Administración Tributaria, siendo que de los recibos de pago de salarios exhibidos por los quejosos, se desprende la retención del tributo, por lo que con ello se demuestra la aplicación de las normas por parte de la autoridad hacendaria.
- En relación con la improcedencia del artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Juez de Distrito incurre en un error al señalar que no se formularon conceptos de violación en su contra, pues en el primero de ellos se expuso que dicho precepto vulnera el principio de equidad tributaria, al establecer beneficios en favor de las personas físicas que enajenan acciones en bolsas de valores, lo cual no es aplicable al resto de los contribuyentes. Además, en la demanda de amparo, existen más de treinta fojas de razonamientos jurídicos, con los que se demuestra la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados.
- En relación con el motivo de sobreseimiento, derivado de la extemporaneidad de la demanda, respecto del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe decirse que en el capítulo en la demanda de amparo, se analizó la oportunidad y se demostró que las normas impugnadas son autoaplicativas, por lo que el plazo para promover el juicio es de treinta días y no de quince.
- Asimismo, no es óbice a la anterior conclusión que los quejosos exhibieran recibos de salarios, correspondientes a la primera semana de enero de dos mil catorce, pues con ello no demuestra ningún acto de aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como lo aseveró el Juez de Distrito, sino que dichas documentales, únicamente se exhibieron para acreditar que los quejosos son sujetos del tributo.

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

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

Segundo agravio.

- Es importante señalar que la demanda de amparo se presentó dentro de los treinta días hábiles siguientes a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de enero de dos mil trece. Asimismo, los preceptos reclamados son categóricos al disponer que la quejosa está obligada a hacer pagos provisionales, a cargo del impuesto sobre la renta y, derivado de ello, desde la entrada en vigor, a la quejosa le aplica una tarifa mayor, la cual no es progresiva.

- Es menester señalar que las autoridades responsables actuaron dolosamente, al hacer creer al Juez de Distrito que las normas impugnadas sólo pueden causar afectación a los quejosos hasta la presentación de la declaración del ejercicio, lo que se aparta de los criterios más recientes del Poder Judicial de la Federación en materia de la naturaleza autoaplicativa de las leyes fiscales.

- Al respecto, es aplicable el criterio «1a. CCLXXXI/2014 (10a.)» de la Primera Sala, de título y subtítulo: “INTERÉS LEGÍTIMO Y JURÍDICO. CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DE LAS LEYES HETEROAPLICATIVAS Y AUTOAPLICATIVAS EN UNO U OTRO CASO.”

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

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

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

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

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

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

El citado argumento es infundado.

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

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

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 36/2008, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: “RENTA. LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONDUCE A TENER POR CIERTOS LOS ACTOS DE APLICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA LEY ATRIBUIDOS A LAS AUTORIDADES HACENDARIAS, PERO SÍ ES APTA PARA PROMOVER AMPARO CONTRA DICHA LEY.”²⁵.

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

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

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

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

²⁵ Texto: “El hecho de que en el juicio de amparo contra leyes el quejoso pruebe a través del recibo de pago de salarios o de la constancia fiscal relativa que el empleador le retuvo el impuesto sobre la renta, no conduce a tener por ciertos los actos de aplicación y ejecución atribuidos a las autoridades hacendarias, ya que para ello no sólo debe advertirse la intervención que éstas hubieren tenido en la recaudación del impuesto respectivo, sino que deben actuar en cumplimiento a las normas reclamadas, es decir, deben hacer cumplir las obligaciones que dimanen de ellas, aun en forma coactiva, sin que dicha retención tributaria conlleve la aplicación o ejecución de la ley por parte de las autoridades, en tanto que el patrón aplica la norma sin intervención de la autoridad fiscal y, por otra parte, si bien esta última tiene facultades para recaudar la contribución, no significa que haya ejecutado la ley tributaria. De ahí que la demostración de la retención en el juicio de amparo no desvirtúa la negativa de los actos de aplicación y ejecución que manifestó la autoridad hacendaria responsable al rendir su informe justificado, por lo que procede sobreseer en el juicio de garantías únicamente respecto a tales actos, en términos del artículo 74, fracción IV, de la Ley de Amparo, mas no respecto de la ley reclamada, porque la retención es un acto de aplicación que permite impugnarla.”. Jurisprudencia 2a./J. 36/2008, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, abril de 2008, página 683, registro digital: 169811.

A mayor abundamiento, aducen que el plazo para promover la demanda de amparo contra el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser una norma de naturaleza autoaplicativa, es de treinta días, a partir de su entrada en vigor, por lo que es desacertado afirmar que la retención por parte de la empleadora es un acto de aplicación y que, por ende, el plazo para presentar la demanda de amparo era de quince días.

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

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

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

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

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

“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

“ ...

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

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

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

al medio de defensa ordinario previsto en ley contra la resolución del recurso, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.”

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

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

- a) Surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame;
- b) Aquel en que haya tenido conocimiento del mismo;
- c) Se ostente sabedor del acto o de su ejecución.

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

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

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

- 1) Treinta días a partir de su entrada en vigor (artículos 17, fracción I, y 18 de la Ley de Amparo); y,
- 2) Quince días con motivo de su primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso (artículo 61, fracción XIV, en relación con los diversos 17 y 18 de la Ley de Amparo).

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

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

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 95/2005, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "LEYES AUTOAPLICATIVAS COMBATIDAS CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN. CUANDO LA DEMANDA ES EXTEMPORÁNEA RESPECTO DE ÉSTE, TAMBIÉN LO ES EN RELACIÓN CON LA LEY, AUN CUANDO NO HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE 30 DÍAS PARA SU IMPUGNACIÓN."²⁶.

Ahora, en relación con el tema del primer acto de aplicación de las leyes tributarias, es preciso hacer referencia a lo resuelto por esta Segunda Sala en la contradicción de tesis 179/2003-SS²⁷, cuyo punto de contradicción, consistió en determinar si la retención del impuesto sobre la renta, efectuada por los empleadores o patrones, podía o no considerarse como un acto de aplicación en perjuicio de los trabajadores que causaron el impuesto.

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

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

²⁶ Texto: "Conforme a los artículos 21, 22 y 73, fracción XII, de la Ley de Amparo, una ley autoaplicativa puede ser combatida en dos diferentes momentos: a) dentro de los 30 días a partir de su entrada en vigor, y b) dentro de los 15 días siguientes al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame, o al en que haya tenido conocimiento de ellos. Ahora bien, la existencia de estos dos plazos para combatir la ley no significa que simultáneamente puedan coexistir, pues tal circunstancia provocaría inseguridad jurídica. Por ello, si el quejoso impugna la ley a partir de su entrada en vigor, el plazo será el de 30 días, pero si la combate con motivo de su primer acto de aplicación, el plazo será de 15 días en los términos destacados. En ese tenor, si el quejoso combate la ley con motivo de su primer acto de aplicación, pero la demanda la presenta fuera del plazo de 15 días aludido, el juicio de garantías resulta improcedente por lo que hace al acto de aplicación y, consecuentemente, también lo será por lo que respecta a la ley, sin que resulte válido pretender que en relación con esta última se aplique el plazo de 30 días por tratarse de una ley autoaplicativa, pues aun cuando tenga este carácter, el quejoso la combatió a través de su primer acto de aplicación.". Jurisprudencia 2a./J. 95/2005, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 328, registro digital: 177265.

²⁷ Resuelta en sesión de dieciséis de abril de dos mil cuatro, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros: Margarita Beatriz Luna Ramos, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Juan Díaz Romero. Estuvo ausente el Ministro Genaro David Góngora Pimentel.

dicha retención, se concretiza la hipótesis normativa en la esfera jurídica del contribuyente.

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

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

Del anterior asunto, derivó la jurisprudencia 2a./J. 52/2004, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SU RETENCIÓN POR EL PATRÓN AL EFECTUAR EL PAGO DE ALGÚN CONCEPTO QUE LA LEY RELATIVA PREVÉ COMO INGRESO POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN PARA EFECTOS DEL AMPARO, Y ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR LA IMPROCEDENCIA POR CONSENTIMIENTO TÁCITO, SIEMPRE Y CUANDO EN EL DOCUMENTO RESPECTIVO SE EXPRESEN LOS CONCEPTOS SOBRE LOS CUALES SE EFECTÚA DICHA RETENCIÓN Y SU FUNDAMENTO LEGAL."²⁸.

²⁸ Texto: "La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el primer acto de aplicación de una norma tributaria puede tener su origen tanto en la actuación de una autoridad que, en pleno ejercicio de sus facultades legales, concrete la hipótesis normativa en perjuicio de un gobernado, como en la actualización que de tal norma realice el propio contribuyente al cumplir con la obligación tributaria principal, o bien aquel particular que en auxilio de la administración pública la aplique, como es el caso de aquellos gobernados a quienes se les encomienda la retención de una contribución a cargo de un tercero. De conformidad con los artículos 110, 113 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, los patrones tienen el carácter de auxiliares en la administración pública federal en la recaudación del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, en tanto tienen la obligación de retener el causado por alguno o algunos de los conceptos que el citado ordenamiento legal prevé como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, al momento de efectuar el pago correspondiente, así como de hacer enteros mensuales y realizar el cálculo del impuesto anual a cargo de sus empleados, y que por tal motivo son considerados como responsables solidarios de éstos hasta por el monto del citado tributo, es evidente que el acto en virtud del cual el patrón retiene por vez primera

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

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

(Se suprimen tres imágenes que contienen datos personales)

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

No obstante, en ningún apartado de los citados recibos de salario, consta el detalle pormenorizado de la retención del impuesto sobre la renta, ni menos aún el sustento legal de tal actuación, cuestión que resultaba indispensable para considerar que, a través de dichos recibos, los quejosos tuvieron pleno conocimiento de la supuesta aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como que dicha retención, constituye su primer acto de aplicación.

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

No obstante dicha circunstancia, los recibos de pago exhibidos por los quejosos no resultan idóneos para considerar que constituyen el primer acto de aplicación del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni que a partir de ese momento

el impuesto causado por el o los conceptos que prevé la norma que el trabajador tilda de inconstitucional, constituye el primer acto de aplicación en su perjuicio y, por ende, es susceptible de generar la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no la impugne dentro de los quince días siguientes a aquel en que tuvo pleno conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se expresen los conceptos respecto de los cuales se efectuó la retención y el sustento legal de tal actuación, cuestión esta última que debe acreditarse fehacientemente.". Jurisprudencia 2a./J. 52/2004, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, mayo de 2004, página 557, registro digital: 181549.

los quejosos tuvieron pleno conocimiento del acto de aplicación, ya que, se insiste, en las referidas documentales únicamente se advierte que la empresa empleadora efectuó diversas “deducciones” por concepto de “I.S.P.T.” “I.M.S.S”, “CRÉDITO INFONAVIT” y “AJUSTE X DIF MONEDA”, sin que se establezca expresamente y sin lugar a dudas que se realizó la retención de alguna cantidad por concepto de impuesto sobre la renta.

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

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

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

“ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO INFORMADA POR PARTE DEL NOTARIO PÚBLICO AL CONTRIBUYENTE, CONSTITUYE EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REGULAN ESE TRIBUTOS PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO.- Conforme a los artículos 134, 142 y 143 del Código Financiero del Distrito Federal, los notarios públicos son auxiliares de la administración tributaria del Distrito Federal en la recaudación del impuesto sobre adquisición de inmuebles, cuando la operación de que se trate se haga constar en escritura pública, pues tienen la obligación de calcularlo y enterarlo dentro de los 15 días siguientes al en que se protocolice el acto relativo, excepto cuando se trate de operaciones respecto de las cuales ya se hubiere pagado. En esa tesitura, la liquidación del impuesto sobre adquisición de inmuebles que formula el indicado fedatario informada al contribuyente, constituye el primer acto de aplicación de los preceptos legales que lo regulan y, por ende, genera la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no se impugne dentro de los 15 días siguientes a aquel en que el quejoso (adquirente) tuvo conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se precise la liquidación y el sustento legal de dicha actuación, cuestión que

necesariamente debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba previstos por la ley.”²⁹.

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

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

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

El anterior agravio es fundado.

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

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

Efectivamente, como lo afirma la recurrente, en una parte del primer concepto de violación³⁰, se desprenden argumentos tendentes a evidenciar que el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un trato inequitativo entre contribuyentes personas físicas, al otorgar una tasa preferente a los contribuyentes que enajenan acciones en bolsas de valores.

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

²⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, febrero de 2006, página 657, registro digital: 176048.

³⁰ A partir de la foja 29 a 41 del expediente de amparo.

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

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

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

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

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

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

“ ...

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

“ ...

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

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

“ ...

“En este caso no existe ninguna justificación jurídica, económica ni fin extra fiscal que demuestre, por qué se da una diferenciación de trato tan marcada entre dos

personas físicas contribuyentes del mismo impuesto y que realizan un acto gravable; ya que 'el bien objeto de la venta' no puede ser considerado como elemento justificativo para imponer un trato tan diferenciado, en cuanto a la tasa del impuesto sobre la renta a pagar.”

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

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

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

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

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

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

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

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

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia P./J. 69/2000, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "AGRAVIOS EN RECURSOS INTERPUESTOS DENTRO DEL JUICIO DE AMPARO. PARA QUE SE ESTUDIEN BASTA CON EXPRESAR EN EL ESCRITO RELATIVO, RESPECTO DE LAS CONSIDERACIONES QUE SE CONTROVIERTEN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, LA CAUSA DE PEDIR."³¹.

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

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

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

Además, alegan que las responsables de manera dolosa, engañaron al Juez de Distrito al convencerle de que los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, generan una afectación en la esfera jurídica de los quejosos hasta el momento de la presentación de la declaración anual, soslayando que al establecer obligaciones desde su entrada en vigor, la afectación se genera a partir de su vigencia.

El anterior agravio resulta fundado.

³¹ Texto: "Tomando en cuenta lo dispuesto en la tesis jurisprudencial 2a./J. 63/98, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, página 323, cuyo rubro es: 'CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR.', esta Suprema Corte de Justicia arriba a la conclusión de que los agravios que se hagan valer dentro de los recursos que prevé la Ley de Amparo no necesitan cumplir con formalidades rígidas y solemnes, ya que, por una parte, los diversos preceptos de este ordenamiento que regulan los referidos medios de defensa no exigen requisitos para su formulación y, por otra, el escrito a través del cual se hagan valer éstos debe examinarse en su conjunto, por lo que será suficiente que en alguna parte de éste se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que las respectivas consideraciones le provocan, así como los motivos que generan esta afectación, para que el órgano revisor deba analizarlos; debiendo precisarse que esta conclusión únicamente exime al recurrente de seguir determinado formalismo al plantear los agravios correspondientes, mas no de controvertir el cúmulo de consideraciones que por su estructura lógica sustentan la resolución recurrida, o, en su caso, las circunstancias de hecho que afectan la validez de esta última.". Jurisprudencia P./J. 69/2000, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 5, registro digital: 191383.

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

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

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

Corroborar lo anterior, la jurisprudencia P./J. 55/97, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: “LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.”³².

Establecido lo anterior, es necesario hacer referencia al contenido de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el

³² Texto: “Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.”. Jurisprudencia P./J. 55/97, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, julio de 1997, página 5, registro digital: 198200.

Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, los cuales establecen lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

“Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúe el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción 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 aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.”

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

Ver tarifa anual 1

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

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

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

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

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

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

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

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

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

que con su sola entrada en vigor los contribuyentes están obligados a modificar el sistema de erogaciones deducibles con el cual venían operando.

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

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

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

- Tratándose de los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, es menester que sean erogados en favor del contribuyente, su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, así como para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año. Adicionalmente, es indispensable que dichos gastos, se efectúen a través de cheque nominativo, transferencia electrónica de fondos, mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios.
- Tratándose de los gastos funerarios, éstos no deberán exceder del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y deberán ser erogados, únicamente, en favor de su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, así como para sus ascendientes o descendientes en línea recta.
- En lo atinente a los gastos de transporte escolar, éstos sólo pueden ser efectuados en favor de los descendientes en línea recta del contribuyente y siempre que sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Adicionalmente, se impone como requisito separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y efectuarse mediante cheque nominativo, transferencia electrónica de fondos, mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios.

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

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

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

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

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

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

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

Al respecto, es criterio del Tribunal Pleno que tratándose de los sistemas jurídicos complejos, no es indispensable que el particular se sitúe en cada una de las hipótesis normativas para poder impugnar los preceptos legales que lo integran, siendo suficiente con que el particular se ubique de manera general dentro del sistema, para estar en aptitud de combatir los preceptos que puedan eventualmente serle aplicables, atendiendo a la categoría de sujeto obligado que demostró tener³³.

Por su parte, esta Segunda Sala también ha sostenido que en vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas o que se ubica en el supuesto jurídico de una sola, en la inteligencia de que dicha prerrogativa de impugnación de normas, requiere que en su conjunto formen una verdadera unidad normativa, de modo que la declaratoria de inconstitucionalidad de una de ellas, afecte a las demás en cuanto a su sentido, alcance o aplicación.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 100/2008, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: “AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD.”³⁴.

³³ Dicho criterio se encuentra contenido en los criterios P./J. 121/99 y P./J. 90/2006, de rubros: “ACTIVO. LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO CONTIENE DISPOSICIONES RELACIONADAS ENTRE SÍ, LO QUE DA LUGAR A QUE QUIENES SE ENCUENTRAN EN LOS SUPUESTOS DE SU AUTOAPLICACIÓN, TENGAN INTERÉS JURÍDICO EN RECLAMAR CUALQUIERA DE LOS PRECEPTOS QUE REGULAN EL SISTEMA ESPECÍFICO PREVISTO PARA LA CATEGORÍA DE CONTRIBUYENTE QUE SE DEMOSTRÓ TENER.” y “COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCIÓN, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURÍDICO INTEGRAL DE CARÁCTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITÚE EN CADA UNA DE LAS HIPÓTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO.”

³⁴ Texto: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas o que se ubique en el supuesto jurídico de una sola, que lo legitima para controvertirlas de manera conjunta como un sistema normativo, al irrogarle un menoscabo en su esfera jurídica. Ahora bien, esta prerrogativa de impugnación de normas desde su sola vigencia o por virtud de un acto de aplicación de alguna de ellas, requiere que en su conjunto formen una verdadera unidad normativa, de modo que si se declara la inconstitucionalidad de una, se afecte a las demás en su sentido, alcance o aplicación; por tanto, no cualquier norma puede integrar junto con otras un sistema impugnabile a través del juicio de amparo, ya que deben tener una relación directa entre sí, casi indisociable en cuanto a la materia, tema, objeto, causa, principio o fuente; de ahí que no pueda integrarse o abarcar normas que sólo hacen una mera referencia, mención o correlación con otras, sino que deban guardar correspondencia entre ellas, porque precisamente a partir de esa relación

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

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

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

Primer concepto de violación.

- Los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen un trato inequitativo entre personas físicas y morales, en virtud de que las primeras deben tributar conforme a diversas tarifas que van del 30% al 35%, según sea el caso, mientras que a las personas morales se les beneficia con una tasa fija y máxima del 30%.
- En efecto, lo anterior resulta inconstitucional debido a que se trata de dos contribuyentes que obtienen ingresos gravados por la misma ley; porque históricamente han estado sujetos al mismo tope de impuestos; porque la mecánica de cálculo de la utilidad gravable parte de los mismos principios tributarios; asimismo, porque no existe ninguna justificación a la diferencia del 5% entre las tasas aplicables a personas físicas y morales; y, debido a que de los trabajos legislativos de reforma no se desprende alguna razón válida para establecer el trato diferenciado entre personas físicas y morales en cuanto a la tasa del tributo.
- Asimismo, tratándose de la tarifa aplicable al cálculo del tributo mensual (la cual se prevé en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) adolece de falta de progresividad, debido a que el incremento del impuesto no guarda una proporción mayor a la que tienen lugar en el rango inmediato anterior de la tabla. De igual forma, el incremento de la base gravable entre los rangos (límite superior y límite inferior), tampoco es progresivo, lo que genera un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubican en el tope del rango inmediato anterior. Al respecto, es aplicable el criterio de rubro: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE

estrecha el particular puede controvertir disposiciones generales aunque no hayan sido aplicadas en su perjuicio, siendo heteroaplicativas, o desde su sola vigencia, las autoaplicativas." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, junio de 2008, página 400, registro digital: 169558.

DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.”

- En otro aspecto, el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional por inequitativo, en virtud de que las personas que enajenan acciones en bolsas de valores, tributan conforme a una tasa del 10%, mientras que el resto de los contribuyentes deben aplicar las tarifas del artículo 152 del mismo ordenamiento legal, las cuales ascienden hasta el 35% de los ingresos. Asimismo, el objeto de las operaciones -enajenación de valores- no es un elemento justificativo para establecer un trato diferenciado entre personas físicas, siendo inequitativo el conjunto de beneficios que la ley otorga a los contribuyentes del régimen de enajenación de acciones en bolsas de valores.
- Asimismo, el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un trato inequitativo, debido a que prevé beneficios injustificados en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, consistentes en la reducción del impuesto del 100% en el año 2014, con una reducción que irá disminuyendo en un 10% en un plazo no mayor a diez años; en otorgar facilidades para el manejo de su contabilidad y presentación de declaraciones de impuestos; y, en otorgar facilidades para realizar pagos de impuestos de manera bimestral; beneficios con los que no cuenta la parte quejosa.
- Al respecto, es necesario determinar cuál es la razón por la que un sector de contribuyentes ya registrados legalmente ante la autoridad hacendaria, que venía tributando de manera normal, ahora no pagarán ni un solo peso por concepto de impuesto sobre la renta, circunstancia que demuestra un trato inequitativo en perjuicio del resto de los contribuyentes que no pertenecen a dicho régimen.

Segundo concepto de violación.

- El artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola los principios de equidad, proporcionalidad y competitividad económica, en virtud de que es injustificada la limitante a las deducciones personales.
- Al respecto, existen deducciones que son necesarias para reconocer la verdadera capacidad económica de los contribuyentes, por lo que las personales no pueden considerarse como una subvención o apoyo extrafiscal, si se toma en cuenta que inciden en la satisfacción de las necesidades básicas de la persona humana.
- Por otra parte, los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 de la Constitución General reconocen el derecho al mínimo vital, el cual implica el reconocimiento constitucional a un mínimo de subsistencia digna y autónoma que involucre las "condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias" para el desarrollo de una vida digna en función de la capacidad contributiva de cada contribuyente. Lo anterior, conforme al criterio «1a. CXVII/2007», de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.”

- En el ámbito internacional, el mencionado derecho está reconocido en los artículos 23 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 7 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y 7 del Protocolo de San Salvador. Conforme a dichas disposiciones, el ser humano tiene derecho a las condiciones que le permitan tener una vida digna, condiciones que se traducen, entre otras, en salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador.
- Ahora, el derecho al mínimo vital cobra relevancia en cuanto a la inconstitucionalidad del tope a las deducciones personales que establece el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que el legislador no tomó en consideración si dicha limitante transgrede o no el referido derecho.
- En otro aspecto, la disposición impugnada, viola el principio de interdicción de la arbitrariedad, al cual se encuentra sujeto el Congreso de la Unión, debido a que al establecer limitaciones a la deducibilidad de ciertos gastos personales, se hizo de manera arbitraria y sin tomar en cuenta lo establecido en materia de protección de derechos fundamentales.
- En efecto, la interdicción de la arbitrariedad parte del supuesto de que la actuación arbitraria del legislador, es contraria a la justicia, a la razón y a las leyes, por lo que condena la falta de sustento o fundamento jurídico objetivo de una conducta administrativa o legislativa y, por consiguiente, la infracción del orden material de los principios y valores propios del Estado de derecho. Dicho principio se corrobora en el criterio «1a./J. 139/2012 (10a.)» de rubro: “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”
- En otro aspecto, la competitividad de una persona desde el punto de vista tributaria, en relación con la reciente garantía constitucional de la competitividad económica, radica en que el tributo que pague al Estado debe permitirle tener oportunidad de estar en condiciones económicas similares frente a otras personas nacionales o extranjeras, para acceder a los mismos niveles de bienestar social, por lo que el precepto impugnado no respeta la mencionada garantía.
- Así las cosas, se concluye que las deducciones personales establecidas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son gastos relacionados estrictamente con la propia naturaleza de la persona humana, toda vez que están vinculados con la salud, la muerte, la educación, ya sean del contribuyente o de sus dependientes económico. Por tanto, la limitación a la deducibilidad de dichos gastos genera una afectación real, personal y directa a derechos fundamentales.
- Finalmente, el legislador ordinario, sin razonar, argumentar ni mucho menos justificar, impone una limitación al derecho humano de poder hacer valer plenamente una deducción esencial para la satisfacción de una necesidad de todo contribuyente.

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

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

En una porción del primer concepto de violación, la parte quejosa argumenta que los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, establecen un trato inequitativo entre personas físicas y morales, en virtud de que las primeras deben tributar conforme a diversas tarifas que van del 30% al 35%, mientras que las personas morales tributan conforme a una tasa fija del 30%.

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

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

El anterior argumento es infundado.

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

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

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la

aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”³⁵.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”³⁶.

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

a) No toda desigualdad de trato por la ley, supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación, se configura, únicamente, si aquella desigualdad, produce distinción

³⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, registro digital: 198403.

³⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo XI, marzo de 2000, página 35, registro digital: 192290.

entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

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

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

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

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

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

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

1) Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.

2) En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.

3) De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

4) De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador y, en ese sentido, se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

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

“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.- Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.”³⁷.

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

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

“El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

“Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos

³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, marzo de 2007, página 334, registro digital: 173029.

Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

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

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

Ver tarifa anual 2

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

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

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

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

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

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

a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.”

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

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

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

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

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

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

en favor del legislador, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis 1a. LIII/2012, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN."³⁸.

³⁸ Texto: "El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, 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, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, 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. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el

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

Una primera aproximación para justificar lo anterior, se desprende de las diferencias objetivas que permiten colocar a las personas físicas y morales en regímenes fiscales distintos, a saber: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con un patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica. En cambio, las personas morales, responden de manera limitada -atendiendo a la modalidad o tipo de sociedad adoptada-; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica³⁹.

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

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

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

medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.”. Tesis aislada, 1a. LIII/2012 (10a.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, Tomo 1, abril de 2012, página 882, registro digital: 2000683.

³⁹ Lo anterior, con sustento en la tesis 1a. CLXXI/2007, emitida por la Primera Sala, de rubro: “RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVE EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).”

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

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia P./J. 31/97, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."⁴⁰.

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

⁴⁰ Texto: "La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión 'de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes' tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.". Jurisprudencia P./J. 31/97, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, mayo de 1997, página 59, registro digital: 198695.

También resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 77/2011, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.”⁴¹.

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

En una porción adicional del primer concepto de violación, la parte recurrente afirma que la tarifa, prevista en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil

⁴¹ Texto: “La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el ‘sacrificio’ que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.”. Jurisprudencia 1a./J. 77/2011, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, agosto de 2011, página 118, registro digital: 161233.

trece, no es de carácter progresiva, debido a que no guarda una proporción mayor a la que tiene lugar en el rango inmediato anterior de la tabla.

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

El anterior argumento es infundado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ver tarifa mensual 1

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

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

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

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

sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

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

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

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

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

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

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

1. La cantidad correspondiente al total de ingresos obtenidos en un mes de calendario debe ubicarse entre los límites inferior y superior de la tabla, pues éstos constituyen los márgenes que determinan el por ciento a aplicar.
2. Una vez ubicada la cantidad en el renglón o rango correspondiente, se le resta la cantidad señalada como “límite inferior” y, al resultado se le denomina “excedente del límite inferior”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ver manera de ejemplificar⁴²

De la aplicación de la tarifa bajo análisis y del cálculo de la tasa efectiva contenidas en el cuadro anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

⁴² Para obtener la tasa impositiva efectiva, es decir, el porcentaje de ingreso mensual a enterar como pago provisional, es necesario dividir el impuesto a pagar entre el ingreso anual (base) y dicho resultado debe multiplicarse por cien para ser expresado en porcentaje.

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

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

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

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

Derivado de lo anterior, es claro que las tarifas del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son acordes y respetan el criterio sustentado por el Pleno de este Máximo Tribunal, cuyo rubro es del tenor literal siguiente: “IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.”⁴³.

⁴³ Texto: “Las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un

Similares consideraciones adoptó esta Segunda Sala, al resolver los amparos en revisión 1319/2006, 1839/2006 y 1897/2006⁴⁴.

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

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

aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior.”. Jurisprudencia P./J. 90/99. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, septiembre de 1999, página 5, registro digital: 193366.

⁴⁴ Todos ellos resueltos por unanimidad de cinco votos, con salvedades de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

De dichos asuntos derivó la tesis aislada 2a. CXXV/2007, cuyos rubro y texto son: “RENTA. LAS TARIFAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS DEL NUMERAL SEGUNDO, FRACCIONES I Y III, DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).- Las tarifas contenidas en los referidos artículos estructuradas con rangos determinados según el monto total de ingresos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, no transgreden los principios de proporcionalidad y equidad tributarias contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que de su aplicación se advierte que son progresivas, pues la diferencia de un peso entre un rango y otro se encuentra compensada con la cuota fija establecida en las tablas sobre el excedente del límite inferior, evitando con ello que el impuesto relativo se eleve de manera desproporcionada. En ese tenor, el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar el límite superior y quedar comprendido en el siguiente, conduce a que a quien se beneficie con mayores ingresos tenga mayor carga tributaria, ya que conforme aumenta el ingreso incrementa la alícuota a pagar, esto es, tal incremento en el impuesto a pagar no genera una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable.”. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 566, registro digital: 171324.

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

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

Sin embargo, los quejosos no cuentan con tales beneficios en el régimen fiscal bajo el cual tributan, es decir, el de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que aseveran que existe un trato distinto e injustificado respecto de los contribuyentes que se ubican en el diverso régimen de incorporación fiscal.

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

Los anteriores argumentos son infundados.

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

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

Tal apunte es importante, porque el ordenamiento de referencia establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en

una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso.

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

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

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

“RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.- La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar ‘deducciones autorizadas para cada ingreso’. A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque

el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto 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.”⁴⁵.

“RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.- El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cédular del título IV, denominado ‘De las Personas Físicas’, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo - por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera-, para aplicar a la suma de dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador-, si bien tiene una

⁴⁵ Tesis aislada 1a. XXXVI/2010. Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página 937.

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.”⁴⁶.

“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.”⁴⁷.

Ahora, en el caso que nos ocupa los quejosos tributan en el régimen previsto en el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado” y reclaman la existencia de un trato diverso e injustificado en relación con los causantes que se ubican en el capítulo II -del mismo título- "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", específicamente en la sección II, que regula el “Régimen de incorporación fiscal”.

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

“Capítulo I

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

⁴⁶ Tesis aislada P. IX/2013 (9a.). Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, página 141 «y en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas».

⁴⁷ Tesis aislada 2a. XLVI/2013. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 1125.

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

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

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

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

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

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

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

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

“VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ver tarifa mensual 2

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

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

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

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

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

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

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

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

“La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 96 de esta ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

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

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

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

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

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

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

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

“Capítulo II

“De los ingresos por actividades empresariales y profesionales

“Sección I

“De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

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

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

“Para los efectos de este capítulo se consideran:

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

“II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I de este título.

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

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

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

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

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

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

“III. Los gastos.

“IV. Las inversiones.

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

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

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

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

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

“Artículo 109. Los contribuyentes a que se refiere esta sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 152 de esta ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“En el caso de que el contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el mismo ejercicio, deberá determinar la renta gravable que en términos de esta sección corresponda a cada una de las actividades en lo

individual; para estos efectos, se aplicará la misma proporción que se determine en los términos del artículo anterior.”

“Sección II

“Régimen de Incorporación Fiscal

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

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

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

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

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

“II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquellos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean

personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

“III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta sección.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ver tarifa bimestral

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

Ver tabla 1

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

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

“Capítulo XI

“De la declaración anual

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

Ver tarifa anual 3

“...”

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

“Subsidio para el empleo

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

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

Ver tabla 2

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

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

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

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

“Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda por la

prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

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

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

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

“c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

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

“En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se

deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En efecto los contribuyentes que cumplan con los requisitos para tributar en este régimen calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, para ello, determinarán la utilidad fiscal del bimestre restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en bienes o en servicios, las

deducciones autorizadas, así como las erogaciones efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos, además de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, la diferencia que hubiere resultado, en periodos anteriores, entre los ingresos y las deducciones, cuando estas últimas resulten mayores.

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

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

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

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

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

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

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

de la realización de actividades empresariales o prestación de servicios independientes.

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

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

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

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

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

"Régimen de Incorporación Fiscal

"Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento

económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

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

“Considerando lo anterior, una de las principales medidas que contiene la presente iniciativa de reforma hacendaria es la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por un solo régimen, el régimen de incorporación.

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

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

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

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

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

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

“En lo que se refiere a la prestación de servicios que no requieren título profesional para su realización, es importante mencionar que la misma, generalmente, está relacionada con una actividad empresarial, es decir, en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que es complementario a la actividad que se presta, tal es el caso, por ejemplo, del servicio de instalación, mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos, así como de otros servicios sanitarios (fontanería), en los cuales además se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etcétera). Por tal razón, el esquema que se propone está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios, cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.

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

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

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

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

“La iniciativa contempla ciertas condiciones y requisitos que permitirán evitar abusos de aquellos contribuyentes que ya estando en la formalidad, con el ánimo de obtener los beneficios de la reducción en el pago, deseen trasladar sus unidades de negocio a este régimen, entre ellos, condiciona los descuentos a la entrega regular al SAT de la información del total de sus ingresos y erogaciones, incluyendo los

relacionados a interacciones con contribuyentes que pertenecen al régimen general. El cumplimiento de estas obligaciones se realizará a través de las herramientas electrónicas que, para ese fin, diseñará el SAT. Dichas herramientas además auxiliarán a los pequeños negocios en su contabilidad.

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

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

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

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

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

“3. Los contribuyentes, a través de la herramienta informática que el SAT ponga a su disposición en su página de Internet, podrán calcular y enterar el pago tanto del ISR, como del IVA. La herramienta permitirá que la declaración se encuentre pre

llenada con la información de ingresos y gastos realizados por el contribuyente, dando la opción en todo momento para realizar correcciones o agregar la información que no hubiere sido considerada.

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

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

“Cuadragésima Cuarta. Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal relativa a establecer el Régimen de Incorporación, el cual sustituirá el aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4 millones de pesos anuales, esto es, el Régimen Intermedio, y el REPECOS.

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

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

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

- Entre las finalidades del nuevo régimen se encuentra la sustitución de diversos pequeños contribuyentes e intermedio por uno solo.
- Entre las razones para ello se encontraba que el régimen de pequeños contribuyentes exentaba a quienes se ubicaban en él de conservar comprobantes de sus proveedores y de emitir facturas de sus ventas, lo que generaba que se

rompiera la cadena de comprobación fiscal y abría espacios para la evasión y la elusión fiscales.

- Otra de las finalidades era la creación de un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.
- Se trata de un régimen transitorio que ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por él, de manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.

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

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

Por tanto, el régimen de incorporación tiene la característica de permitir la transición no sólo de la informalidad a la formalidad, sino también de aquellos contribuyentes que se ubicaban en los regímenes de pequeños contribuyentes y el intermedio hacia el general de ingresos por actividades empresariales y profesionales.

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

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

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

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

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

El anterior concepto de violación es infundado.

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

“Capítulo IV

“De los ingresos por enajenación de bienes

“...

“Sección II

“De la enajenación de acciones en bolsa de valores

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

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

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

“III. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C

del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

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

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

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

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

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

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

“b) En el caso de operaciones de préstamos de acciones o títulos realizadas conforme a las disposiciones jurídicas que regulan el mercado de valores en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, la ganancia del prestatario derivada de la enajenación en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos a un tercero de las acciones o títulos obtenidos en préstamo se determinará disminuyendo del precio de venta actualizado de las acciones o títulos, el costo comprobado de adquisición de las acciones de la misma emisora o los títulos que adquiera en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos durante la vigencia del contrato respectivo para liquidar la operación con el prestamista. Para estos efectos, se podrá incluir en el costo comprobado de adquisición, el costo de las acciones

que, en su caso, adquiera el prestatario, en virtud de capitalizaciones de utilidades u otras partidas del capital contable que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato. La cantidad equivalente a los dividendos que hubiere pagado la sociedad emisora por las acciones objeto del préstamo también podrá ser parte de dicho costo comprobado de adquisición cuando los dividendos sean cobrados por un tercero diferente del prestatario y este último los restituya al prestamista por concepto de derechos patrimoniales. Al precio de venta de las acciones o títulos se le podrá disminuir el monto de las comisiones cobradas por el intermediario por las operaciones de préstamo de las acciones o títulos, su enajenación, su adquisición y de liquidación del préstamo.

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

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

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

“En el caso de que el prestatario no restituya al prestamista, en los plazos establecidos, las acciones o títulos que éste le hubiere entregado en préstamo, se considerará que dichas acciones o títulos han sido enajenados por el prestamista al prestatario en la fecha en que debieron ser restituidos. Para estos efectos, la ganancia del prestamista se determinará conforme al inciso a) de este párrafo, considerándose como precio de venta de las acciones o títulos objeto del contrato su precio de cotización promedio en bolsa de valores o mercado de derivados reconocido, al último día en que debieron ser adquiridos por el prestatario. Asimismo, se considerará que no tienen costo promedio de adquisición las acciones que obtenga el prestamista del prestatario en exceso de las que prestó al inicio del

contrato, debido a la emisión de acciones por capitalización de utilidades u otras partidas integrantes del capital contable, que la sociedad emisora hubiere decretado durante la vigencia del contrato.

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

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

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

“Los contribuyentes que realicen las enajenaciones u operaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a través de contratos de intermediación que tengan con entidades financieras extranjeras que no estén autorizados conforme a

la Ley del Mercado de Valores, deberán calcular la ganancia o pérdida fiscales del ejercicio y, en su caso, el impuesto que corresponda, así como tener a disposición de la autoridad fiscal los estados de cuenta en los que se observe la información necesaria para el cálculo de las ganancias o pérdidas derivadas de las enajenaciones realizadas en cada uno de los meses del ejercicio de que se trate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“4. En los casos de fusión o de escisión de sociedades, por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de las acciones de las

sociedades fusionadas o escidente si las acciones de estas últimas sociedades se encuentran en cualesquiera de los supuestos señalados en los dos numerales anteriores.”

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

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

- Por enajenación de acciones en bolsas de valores se deberán entender las siguientes operaciones:

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

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

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

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

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

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

- Las ganancias o pérdidas del ejercicio se determinarán sumando o disminuyendo, en su caso, las ganancias o pérdidas que deriven por la enajenación de acciones de cada sociedad emisora o de títulos que representen acciones o índices accionarios realizadas por el contribuyente o que obtenga en operaciones financieras derivadas, que efectúe a través de cada uno de los intermediarios bursátiles.
- En caso de que en el ejercicio se genere una pérdida fiscal, dicha pérdida únicamente podrá aplicarse a las ganancias que en su caso obtenga el contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes por la enajenación de acciones en bolsa de valores.
- Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas por las operaciones descritas anteriormente y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, lo cual llevarán a cabo de manera conjunta con la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 150 de la ley de la materia.
- Por último, están exentas del pago del impuesto aquellas personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, cuando dicha enajenación se registre en bolsas de valores concesionadas.

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

“Gravar las ganancias de capital de personas físicas.

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

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

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

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

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

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

“Conforme a lo anterior, se propone establecer de forma cédular el pago del ISR, aplicando una tasa del 10% sobre la ganancia que obtengan las personas físicas por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores, de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas, incluidas las enajenaciones que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores o a índices accionarios que representen a las citadas acciones. Este esquema se complementa con la eliminación de la actual exención que tienen las personas físicas en la Ley del ISR respecto a la enajenación de acciones en bolsa de valores.

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

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

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

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

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

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

“...

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

...”

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

“Cuadragésima Quinta. El Ejecutivo Federal plantea establecer un impuesto cedular, aplicando una tasa del 10% sobre la ganancia que obtengan las personas físicas por la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores, de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas, incluidas las enajenaciones que se realicen mediante operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores o a índices accionarios que representen a las citadas acciones. Este esquema se complementa con la eliminación de la actual exención que tienen las personas físicas en la Ley del ISR respecto a la enajenación de acciones en bolsa de valores.

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

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

- Anteriormente, los ingresos derivados de dichas operaciones se encontraban exentos; no obstante, derivado del análisis de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gasto de los Hogares en México de los años 2010 y 2012, los hogares que reportaron información de ingresos por venta de acciones se ubicaron en los dos deciles de mayor nivel de ingresos, por lo que el anterior esquema de exención resultaba altamente regresivo.
- Se pretende dotar de elementos de control sobre las inversiones, con el fin de combatir planeaciones fiscales y abusos que se presentaban a través de dichas operaciones financieras; asimismo, se pretende incrementar el control con el establecimiento de instrumentos simples de fiscalización, imponiendo al intermediario financiero la obligación de calcular la ganancia o pérdida anual, así como retener y enterar el impuesto que corresponda.
- La premisa fundamental debe ser que cualquier ingreso por la enajenación de acciones por parte de un inversionista, sea o no relevante, debe pagar el impuesto sobre la renta conforme a su capacidad contributiva, lo que produce un incremento en la base gravable del impuesto, fortaleciendo su progresividad y facilitando su fiscalización por parte de la autoridad.
- Se pretende garantizar el cumplimiento del principio de equidad tributaria, en virtud de que las ganancias por enajenación de acciones son equivalentes a otras formas de ingreso, específicamente en cuanto a los efectos que producen sobre la capacidad de pago, por lo que no hay razón jurídica para su exención.
- Por último, proteger la recaudación proveniente del impuesto sobre la renta frente a planeaciones que se traducen en una conversión del ingreso ordinario imponible en ganancias exentas.

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

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

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

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

A esta imposición sobre la renta, basada en modalidades en función de la fuente de riqueza, se le denomina impuesto “cedular” o “analítico”, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten⁴⁸.

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

Lo anterior se corrobora, por ejemplo, con el hecho de que las deducciones afectan directamente a la base imponible y, por esa razón, la Ley del Impuesto sobre la Renta se limita a permitir en cada modalidad de su causación que el ingreso, renta o base gravable sean disminuidos exclusivamente a través de la fórmula de las “deducciones autorizadas para cada ingreso”⁴⁹.

⁴⁸ Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis aislada 1a. XXXVI/2010, emitida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, cuyo rubro es: “RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.”

⁴⁹ Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis 1a. XXXV/2010, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: “PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 149, FRACCIONES I Y II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL PREVER QUE

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

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

Corroborando esta última afirmación, la jurisprudencia P./J. 24/2000, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."⁵⁰.

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

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

AQUÉLLAS SE DIVIDAN EN DISMINUIBLES Y ACREDITABLES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."

⁵⁰ Texto: "De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no solo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.". Jurisprudencia P./J. 24/2000. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, registro digital: 192290.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

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

“IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Precisado lo anterior, del análisis de la causa de pedir de la quejosa se advierte la alegación en el sentido de que las erogaciones reconocidas en el citado artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en realidad corresponden a conceptos estrictamente indispensables para la satisfacción de las necesidades básicas del contribuyente y de sus dependientes económicos, razón por la que - desde la perspectiva de los quejosos-, deben reconocerse en su integridad y sin limitante alguna, a efecto de determinar la verdadera capacidad contributiva de los gobernados y, con ello, respetar el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad jurídica reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General.

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

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

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

Muestra de ello son las consideraciones con base en las que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 41/2005⁵¹, 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

⁵¹ En sesión de ocho de junio de dos mil seis, por mayoría de seis votos de las Ministras y Ministros Luna Ramos, Sánchez Cordero, Cossío Díaz, Gudiño Pelayo, Valls Hernández y Silva Meza; los Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero, Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia y Azuela Güitrón votaron en contra.

o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

“ ...

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

“ ...

“Como ha sido apuntado en los párrafos precedentes, la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas -y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva que justifica la concurrencia del causante para el sostenimiento de los gastos públicos-, ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa, como para la generación de los ingresos -que, a su vez, justifican la contribución al levantamiento de los gastos públicos-.

“ ...

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

“En relación con este tipo de erogaciones, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocerlos -al menos conceptualmente-, si bien desde luego se encuentra en posibilidad de establecer modalidades o requisitos para autorizar la realización de la deducción.

“ ...

“Por el contrario, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se aprecie la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas

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

“... ”

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

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

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

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

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

- Tratándose del impuesto sobre la renta y en atención al principio de proporcionalidad tributaria, el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones.

- Las deducciones autorizadas son aquellas vinculadas a la utilidad, que se reconocen por el legislador por constituir el costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones, cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.
- Tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.
- Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, se refiere a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, con excepción de aquellos casos donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas.
- La indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva.
- De ello deriva una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el impuesto sobre la renta:

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

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

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

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

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

Las segundas, en principio, no deben ser consideradas como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta del tributo, dado que no influyeron en la obtención de los ingresos. De tal forma, aun cuando tales erogaciones tienen un impacto económico en el contribuyente, lo cierto es que, al no constituir gastos estrictamente indispensables para generar los ingresos brutos, no deben incidir al momento de determinar la utilidad o renta neta y tampoco influyen en la capacidad contributiva del ingreso, que es el objeto del gravamen de mérito.

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

Tomando como premisa lo que se sustentó en el asunto de mérito, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión 1662/2006⁵², 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

⁵² En sesión de quince de noviembre de dos mil seis, por unanimidad de cinco votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza y José Ramón Cossío Díaz.

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 graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.”⁵³.

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.

⁵³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 638, registro digital: 173332.

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

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

“RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).- El sistema de deducciones tratándose del régimen indicado no se rige por el principio de ‘indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables’, ya que éste es aplicable a personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos, situación que no es evidente en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, porque están sujetas a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan. Por ello, el hecho de que en el catálogo de deducciones establecido en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se prevean los gastos realizados por las aportaciones de seguridad social, de carácter obligatorio, que el contribuyente trabajador hubiese realizado a una institución pública de seguridad social, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en conjunto y no representan un beneficio específico o individualizado para los trabajadores que trasciendan inmediatamente a lograr un óptimo desarrollo laboral, sin que pase inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque

este supuesto -régimen general- sí se basa en el sistema de indispensabilidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente.”⁵⁴.

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

⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 512, registro digital: 171345.

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."⁵⁵.

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

⁵⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 170, registro digital: 162889.

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 118/2012⁵⁶ y 3225/2013⁵⁷, 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

⁵⁶ Resuelto en sesión de siete de junio de dos mil doce, por unanimidad de cuatro votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

⁵⁷ Resuelto en sesión de veintitrés de abril de dos mil catorce, por mayoría de tres votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y el Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea votaron en contra.

deba contemplar forzosamente, a fin de respetar el principio de justicia tributaria en comento.

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

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

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

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

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

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

renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar “deducciones autorizadas para cada ingreso”.

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

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

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

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

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

sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar 'deducciones autorizadas para cada ingreso'. A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas."⁵⁸.

“RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cedular del título IV, denominado 'De las Personas Físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo - por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera-, para aplicar a la suma de dichos conceptos la

⁵⁸ Tesis aislada 1a. XXXVI/2010, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página 937.

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.”⁵⁹.

“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.”⁶⁰.

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:

⁵⁹ Tesis aislada P. IX/2013 (9a.), Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, página 141 «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas».

⁶⁰ Tesis aislada 2a. LVI/2013 (10a.), Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 1125.

“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.”⁶¹.

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

⁶¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 111, registro digital: 170585.

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.”⁶².

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 imponibles 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

⁶² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, registro digital: 173957.

tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

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

“PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO.- El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traduciéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal.”⁶³.

⁶³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 182, registro digital: 163769.

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

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

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

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

“SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos. Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario -y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales-, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades no lucrativas, pero no es un desincentivo -como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones-, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este Alto Tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no sólo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado Social de Derecho, al provocar

una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que sólo deja de hacerlo, válidamente -sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos-, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga.”⁶⁴.

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

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 626, registro digital: 162712.

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.”⁶⁵.

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

⁶⁵ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, página 139, registro digital: 159818 «y en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas».

gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar “deducciones autorizadas para cada ingreso”.

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

Además, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Por ende, la limitante del monto permitido respecto de las deducciones personales que establece la norma reclamada, no viola el principio de proporcionalidad tributaria -los argumentos al respecto son inoperantes, por tratarse de deducciones no estructurales-, ni el derecho al mínimo vital -tales planteamientos son infundados-

6. Violación del principio de competitividad económica reconocido en el artículo 25 de la Constitución General de la República.

En otra porción del segundo concepto de violación, la parte quejosa afirma que el límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de competitividad económica, debido a que impide a los contribuyentes colocarse en condiciones económicas similares frente a otras personas nacionales o extranjeras, así como acceder a los mismos niveles de bienestar social, por lo que el límite a los conceptos deducibles obstaculiza la satisfacción de dicha garantía.

El anterior argumento es inatendible.

Para justificar lo anterior, debe considerarse que los artículos 25, 27 y 28 de la Norma Fundamental que, en lo que interesa para efectos de esta sentencia, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.

En efecto, el Texto Constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, con la participación del Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Ley Fundamental⁶⁶.

⁶⁶ “Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

Sin embargo, a juicio de esta Segunda Sala, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones -73, fracción VII⁶⁷- y el derecho subjetivo respectivo -31, fracción IV⁶⁸-.

Además, esta Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”⁶⁹, estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica; debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26, 27 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución Federal, por lo que resulta

“

“XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.”

⁶⁷ “Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

“

“VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. ...”

⁶⁸ “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

“

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

⁶⁹ Jurisprudencia 2a./J. 1/2009, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, febrero de 2009, página 461.

De contenido siguiente: “El citado precepto establece esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional; sin embargo, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales, pues el pretendido propósito del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenida en el propio precepto de la Ley Fundamental.”

inexacto estimar que dichos numerales establecen derecho humano alguno relacionado con la competitividad económica, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado consideren convenientes.

En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria, mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

Lo anterior se desprende de los criterios emitidos por este Alto Tribunal, que son del tenor siguiente:

“INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.- El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho.”⁷⁰.

“NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN.- Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos

⁷⁰ Jurisprudencia 1a./J. 39/2006, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, julio de 2006, página 65.

de violación o agravios, en contra de disposiciones generales, y que hagan depender su inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad de demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos.”⁷¹.

Consecuentemente, los argumentos en los que se aduzca la violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan inatendibles, toda vez que no consagran derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido a través del juicio de amparo.

7. Principio de seguridad jurídica. Análisis del límite a las deducciones personales con motivo de la supuesta violación de otros derechos fundamentales.

En una porción adicional del segundo concepto de violación, la parte quejosa sostiene que el límite a las deducciones personales establecido en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de “interdicción de la arbitrariedad”, al que hace referencia el criterio de rubro: “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”, en virtud de que dicha limitante se estableció de manera arbitraria y sin tomar en cuenta lo previsto en materia de protección de derechos fundamentales, soslayando el legislador ordinario que el mencionado principio constitucional parte del supuesto de que la actuación caprichosa resulta contraria a la justicia, a la razón y a las leyes, por lo que se condena la falta de sustento o fundamento jurídico de tal actuación.

El referido argumento es inoperante, en virtud de que los quejosos parten de premisas falsas.

Lo anterior se estima así, puesto que, a efecto de demostrar que el límite a las deducciones personales viola el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad, los quejosos parten de la premisa de que dicha limitante es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria y del derecho al mínimo vital.

En efecto, señalan que el legislador ordinario no tomó en consideración el sistema de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, actuó de manera caprichosa en franca violación al principio de seguridad jurídica, en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Sin embargo, en consideraciones anteriores de esta resolución, esta Segunda Sala determinó que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria y del derecho al mínimo vital, en virtud de que si bien el Estado Mexicano tiene la obligación de promover,

⁷¹ Jurisprudencia 2a./J 71/2006, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, junio de 2006, página 215.

respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales y los servicios básicos elementales que deben brindarse a los gobernados, ello no supone la existencia de un derecho constitucionalmente tutelado a exigir que la referida salvaguarda se proporcione a través de esquemas tributarios, específicamente, mediante el reconocimiento integral de las deducciones personales.

Lo anterior, cuenta habida de que las erogaciones que los quejosos pretenden que se reconozcan en su integridad, corresponden a deducciones personales, cuyo reconocimiento en sede legislativa obedece únicamente a razones de política fiscal, económica o social.

En ese sentido, la falsedad de las premisas de las que parten los quejosos, invariablemente impacta en la validez de sus conclusiones. Por tanto, no puede afirmarse que las normas impugnadas violan el principio de seguridad jurídica, al no tomar en cuenta el derecho al mínimo vital, si en apartados posteriores quedó demostrado que el límite a las deducciones personales no es violatorio del aludido derecho.

En virtud de lo infundado e inoperante de los conceptos de violación propuestos por los quejosos, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que, en la materia de la revisión, lo procedente es revocar la resolución recurrida y negar el amparo en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en términos del considerando quinto de esta sentencia.

SEGUNDO.- En la materia de la revisión, se revoca el fallo recurrido.

TERCERO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a los quejosos, en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

Así, lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas (ponente), Margarita Beatriz Luna Ramos y presidente Alberto Pérez Dayán, y por mayoría de cuatro votos, con el voto en contra de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos en relación con el artículo 151, último párrafo.

En términos de lo dispuesto en los artículos 3, fracción XXI, 73, fracción II, 111, 113, 116, octavo y duodécimo transitorios de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el segundo párrafo de artículo 9 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se testa la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

Nota: Las tesis de jurisprudencia y aisladas P./J. 121/99, I.1o.A. 120 A, P./J. 90/2006, 1a./J. 65/2007, 1a. XCVII/2007, 1a. CLXXI/2007, 2a./J. 24/2008, 1a. XXXV/2010, 1a./J. 139/2012 (10a.) y 1a. CCLXXXI/2014 (10a.) citadas en esta ejecutoria, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos X, noviembre de 1999, página 14, XIX, enero de 2004, página 1492, XXIV, julio de 2006, página 6, XXV, mayo de 2007, páginas 572 y 793, XXVI, septiembre de 2007, página 399, XXVII, febrero de 2008, página 530 y XXXI, marzo de 2010, página 933, y Décima Época, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, página 437, así como en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 11 de julio de 2014 a las 8:25 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 8, Tomo I, julio de 2014, página 148, respectivamente.

Esta ejecutoria se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

CAPÍTULO TERCERO

ANÁLISIS DOCTRINAL DEL MÍNIMO VITAL EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Fundamento constitucional del mínimo vital

El alcance del mínimo vital va más allá del sector impositivo pues también se interrelaciona con diferentes ámbitos jurídicos.

Lo anterior es perfectamente entendible, adelantando un poco nuestro análisis, esta figura procura mantener la dignidad y valor natural de la persona, en concordancia con todos los derechos fundamentales que le son propios, entendido como el cúmulo de condiciones elementales que le aseguren estas características de existencia, entonces, su extensión debe abarcar todas las demás situaciones en las cuales tengan injerencia tales prerrogativas esenciales, correspondiendo al propio Estado –directa o indirectamente– su procura y atención.

Por lo tanto, es perfectamente lógico que el sustento constitucional del mínimo vital pueda encontrarse en los distintos preceptos de la Ley Fundamental, a saber⁷²:

- a) *Artículo 1º*. Establece la titularidad y ejercicio de los derechos humanos previstos en la Carta Magna y tratados internacionales a favor de todas las personas, enfatizando la prohibición de actos discriminatorios que atenten contra la dignidad humana;
- b) *Artículo 3º*. Aparte de consignar el derecho humano a la educación, desde el nivel preescolar hasta el medio superior, se refiere además al régimen democrático instaurado en la Nación, como un sistema de vida, fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural de la población;
- c) *Artículo 4º*. Instituye un conglomerado de diversos derechos humanos, a saber:
 - 1) La equidad de género frente a la ley, así como la protección en la organización y desarrollo de la familia;

⁷² Así lo ha reconocido también la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.”

- 2) Los derechos a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad; la protección a la salud; a un medio ambiente sano y sustentable; a una vivienda digna y decorosa; así como a proveer a la alimentación, salud, educación, sano esparcimiento y desarrollo de los hijos; al acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico, en forma suficiente, aceptable y asequible; el acceso a la cultura y el ejercicio de sus prerrogativas inherentes, incluidos los servicios que el Estado proporciona en esa materia; a la cultura física y la práctica del deporte.
 - 3) El derecho de toda familia a una vivienda digna y decorosa.
 - 4) La protección de los derechos de las niñas y los niños, así como la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento que contribuya a su desarrollo integral y mejor forma de vida.
- d) *Artículo 5°*. Relativo a la libertad de trabajo, profesión, industria o comercio lícitos; incluye la prohibición de privar a alguien de su producto, salvo por resolución judicial;
 - e) *Artículo 13*. Precepto alusivo a la igualdad general ante la ley, con abolición de desigualdades específicas, tales como las leyes privativas, tribunales especiales, fueros y privilegios, excepción hecha en este último caso del militar;
 - f) *Artículo 25*. Precepto inserto dentro de lo que se conoce como el capítulo económico constitucional, que entre otras cuestiones, previene la rectoría que el Estado ejerce en el desarrollo nacional, para que sea integral y sustentable, procurando condiciones de crecimiento económico, empleo, una justa distribución de la riqueza y el ingreso, para el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de las personas, en lo individual y colectivo –grupos y clases sociales cuya seguridad protege la Constitución–.
 - g) *Artículo 26*. En el que se establece la organización, por parte del Estado, de un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional, que dote de solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al

crecimiento de la economía para la independencia y democratización política, social y cultural de la nación mexicana.

- h) *Artículo 27*. Que contiene el establecimiento y las protecciones al derecho de propiedad privada; el carácter social de esta última, ante todo; el beneficio social en el aprovechamiento de los recursos naturales susceptibles de apropiación con la finalidad de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país, el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana; establece un régimen de protección para campesinos, ejidatarios y comuneros;
- i) *Artículo 28*. Impide la concertación de acciones tendentes a la obtención en el alza de los precios para obligar a los consumidores a pagar costos exagerados o que causen daño o perjuicio al público en general o a una clase social determinada; dispone la posibilidad de señalar precios máximos, tratándose de artículos, materias o productos necesarios para la economía nacional o el consumo popular; prohíbe acciones que conduzcan a la insuficiencia en el abasto o el incremento de los precios;
- j) *Artículo 31, fracción IV*. Establece el desempeño del poder tributario del Estado, sujetándolo a los postulados de legalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público;
- k) *Artículo 123*. Reconoce el derecho al trabajo digno y socialmente útil; pormenoriza las prevenciones tendentes a la protección física de los trabajadores, las condiciones en la prestación del servicio y diversas prestaciones a otorgarse con motivo de la relación personal subordinada que se establece entre ellos y los patrones; subrayando los mecanismos protectores del salario mínimo, que deberá ser remunerador e indisponible para practicarle embargos, compensaciones y descuentos; asimismo, mandata la protección fundamental para el “patrimonio de familia”.

En mérito de lo anterior, el mínimo vital tiene un espectro de aplicación que excede al campo fiscal, sin embargo, para propósitos de nuestro examen nos

ceñiremos exclusivamente a este último. Como corolario a este apartado, vale la pena destacar el trazado constitucional que el mínimo vital importa al Estado nacional:

... teniendo la Constitución un carácter ineludiblemente normativo, aún en relación a las llamadas normas programáticas, las autoridades competentes al hacer las proyecciones, las regulaciones presupuestales, así como el Plan Nacional de Desarrollo y todos los demás instrumentos de planeación nacional, los objetivos y metas del desarrollo nacional, no deben y no pueden dejar de contemplar, al igual que en la instrumentación de las políticas públicas, que se debe hacer el mayor esfuerzo para procurar una vida digna a todas las personas al darles la máxima eficacia a los derechos fundamentales que hemos invocado los que, en conjunto y con los demás que definen al Estado mexicano como Democrático Social de Derecho, o al menos al que aspiramos consolidar, dan entidad propia al llamado derecho al mínimo vital⁷³.

2. Concepto de mínimo vital tributario

La doctrina jurídica ha sido prolija en la elaboración de definiciones en torno a este instituto, a pesar de que se trata de un término que recientemente se ha revalorado en los distintos sistemas jurídicos, aunque es de señalar que, no obstante se le llega a conocer con diferentes denominaciones –entre las que se encuentran *mínimo exento*, *mínimo no sujeto a imposición* o *mínimo no imponible*⁷⁴– lo cierto es que todas aluden a características constantes que le confieren ya una identidad plenamente delimitada.

⁷³ González Salas, José Fernando Franco, “El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro”, *Memorias del Foro: Derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013, p. 14, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHO_S_web.pdf.

⁷⁴ Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva” en Hallivis Pelayo, Manuel *et. al.* (coords.), *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*, Universidad Panamericana-Novum, 2014, p. 106.

José Luis Pérez de Ayala sostiene que el mínimo tributario es la “exoneración de aquellos recursos que se estima son de primera necesidad, por el hecho de ser persona, y sobre los que el impuesto no debe recaer”⁷⁵.

Juan Martín Queralt entiende por la figura en comento “la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen [impositivo], ya que se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular”⁷⁶.

A su vez, Cristina Pauner Chulvi apunta que el mínimo exento “responde a la prohibición constitucional de considerar como expresión de capacidad contributiva aquellos ingresos que son apenas suficientes para las necesidades elementales de la vida, lo que responde al principio de justicia”⁷⁷.

En una expresión cualitativamente superior del concepto en comento, Francesco Moschetti agrega que el mínimo exento no es un mínimo vital para lograr la supervivencia, más bien, un “mínimo para la existencia libre y digna, y no sólo para el contribuyente sino para la familia entera”⁷⁸.

Emilio Cencerrado Millán, respecto al mínimo exento lo concibe como “el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento, y correlativamente, exime legítimamente el deber de contribuir a los titulares de la riqueza”⁷⁹.

De las construcciones conceptuales que anteceden, es factible inferir los siguientes elementos comunes en cada una de ellas, lo que sin lugar a dudas, proporciona individualidad al mínimo vital, en los siguientes términos:

⁷⁵ “Las cargas públicas: principios para su distribución”, Naveira de Casanova, J. Gustavo, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw Hill, 1997, p. 346.

⁷⁶ Queralt, Juan Martín *et. al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2004, p. 110.

⁷⁷ *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 270.

⁷⁸ “El principio de la capacidad contributiva”, Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 270.

⁷⁹ “El mínimo exento en el sistema tributario español”, Pauner Chulvi, Cristina, *op. cit.*, p. 167.

- a) El mínimo vital es un umbral de recursos económicos no afecto a tributación alguna, sino a condición de que exceda un límite de riqueza que permita al sujeto, siempre una persona física, solventar sus necesidades en lo individual y en lo familiar, cuando esto último se actualice en un caso dado;
- b) El concepto evolucionó, de ser considerado como una porción mínima destinada a la salvaguarda de la existencia misma de la persona, a un instituto que pugna por asegurarle niveles de vida dignos, dentro de los cuales pueda desempeñarse con total autonomía, libertad y en aptitud de realizar con plenitud su particular proyecto de vida.
- c) El mínimo vital se traduce en un límite infranqueable a la potestad tributaria del Estado, a quien le está vedado imponer contribución alguna sobre la porción económica que lo constituya.

Entre las denominaciones que se dan a esta institución, la más conocida de ellas –como mínimo vital–, si bien resulta sumamente intuitiva para pronta referencia de su contenido, de acuerdo a las definiciones antes comentadas, lo cierto es por demás desafortunada.

Se dice lo anterior toda vez que, si partimos de la premisa consistente en que ante todo estamos ante una figura que es expresión de prerrogativas fundamentales de las personas, vinculada con la subsistencia propia del ser humano, la misma no puede ser connotada como algo mínimo, sugerente de algo carente de importancia o relevancia. Adversamente, los derechos humanos demandan entera atención, respeto y satisfacción; todos ellos se manifiestan como límites al actuar del Estado, para que los particulares cuenten con la máxima esfera de actuación, cuya barrera será precisamente otro derecho o derechos humanos cuya titularidad corresponda a un semejante o tercero. Por tanto, no obstante el arraigo que esta nomenclatura ha adquirido, las denominaciones mínimo no sujeto a imposición o mínimo no imponible, devienen más apropiada al respecto⁸⁰.

⁸⁰ En nuestro caso, como será expuesto oportunamente, la jurisprudencia nacional ha naturalizado esta denominación en su doctrina, indiscutiblemente por influencia del Derecho extranjero, en el cual se ha inspirado para la construcción del concepto.

3. Naturaleza jurídica del mínimo vital en materia impositiva

De los análisis realizados a las cualidades intrínsecas del mínimo vital, puede surgir duda en cuanto si esta figura se desenvuelve entre los extremos de una *no sujeción*, o bien, de una *exención*.

Tratándose de la no sujeción o *no imposición*, cabe señalar que, en dicho supuesto, el sujeto se mueve fuera de las fronteras del hecho imponible⁸¹, de tal suerte que su persona, actos o actividades no están previstos como presupuestos para detonar alguna obligación tributaria a su cargo.

Por otro lado, la exención tributaria hace hincapié en una *situación de excepción* en el pago de un tributo. “La exención es un escape a la regla general de tributación mediante la cual se sustrae de la materia imponible una parte, con propósitos específicos como el fomento al ahorro, a la reinversión, o alguna actividad en especial que puede ser productiva, cultural, deportiva, asistencial, etc. La exención, constituye una regla de excepción que tiene por objeto conceder el privilegio de no pagar el gravamen”⁸².

Como es de advertir, mientras en la no sujeción, no hay obligación tributaria que cubrir, en la exención sí, solamente que se releva de su cumplimiento o pago a los beneficiarios de la misma, siempre que no sean concedidas exclusivamente a favor de persona determinada y estén consignadas en ley. Cabe acotar que para un sector doctrinal, separar a una generalidad de la obligación de tributar no califica auténticamente como exención, solamente lo serán aquellas que concedan privilegios, propios o particulares, y en forma determinada. Sin embargo, la teoría fiscal admite cabalmente la noción de exención para el primer supuesto señalado.

Con arreglo a lo anterior, el mínimo vital importa la naturaleza de una exención, pues previa realización del hecho imponible, solamente implica atemperar

⁸¹ Vale la pena recordar que el hecho imponible es la hipótesis normativa que comprende el cúmulo de circunstancias a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal; mientras que el hecho generador es el evento verificado en la realidad, que de encuadrarse en lo previsto abstractamente dentro del hecho imponible, origina concretamente la obligación impositiva. *Cfr.* Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009, pp. 67-71.

⁸² Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, 4ª. ed., México, Tax Editores, 2016, p. 232.

la carga tributaria, en el entendido de que a través de su establecimiento se rediseña o redefine dicho hecho, mas no lo suprime en su carácter de presupuesto impositivo⁸³.

Respecto a las consideraciones que soportan al mínimo vital como exención, puede añadirse que, si por disposición general se eximen capitales que están por debajo de un cierto mínimo (exención), y que solo a partir de que este sea rebasado comienza a cobrarse sobre ellos un impuesto, no se viola la prohibición aludida por el artículo 28 constitucional, el cual proscribе –entre otras cosas– las exenciones fiscales; esto es así ya que no se concede una protección individual que trastoque la igualdad entre particulares ni obstruye el libre juego de las leyes económicas, que es la teleología perseguida por el precepto en cuestión de la Carta Magna. A mayor abundamiento, en virtud de su matiz de generalidad, merced el cual dicha excepción es disfrutada por todos los sujetos, quienes congreguen las condiciones pertinentes, por ende, la exclusión inserta en el texto constitucional en comento habrá de entenderse solamente para casos individuales, sustraídos de una regla general impositiva creada de antemano⁸⁴.

Ahora bien, de todo lo mencionado hasta el momento, tenemos que el mínimo vital constituye un factor de equilibrio que armoniza, por un lado, los derechos de las personas con las obligaciones de pagos públicos, por el otro:

... es claro que la tributación al ser restrictiva del patrimonio implica una reducción de las posibilidades económicas que le permiten [al contribuyente] obtener un poder adquisitivo *óptimo* para satisfacer sus necesidades básicas y de ser así compatible con la obligación fundamental de contribuir al gasto público del Estado, pues evidentemente los servicios, infraestructura y demás tareas del Estado

⁸³ García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Buenos Aires, Depalma, 2004, p. 251.

⁸⁴ Cfr. Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 29ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 324.

se logran sólo en armonía con el dinero que percibe éste legítima y legalmente de las personas⁸⁵.

Como técnicas concretas para la instrumentación del mínimo vital en el cualquier sistema impositivo de la actualidad, las más recurrentes son la cuota tributaria cero hasta cierto límite, deducciones específicas o determinadas coberturas (llámense gastos de vida necesarios, aportaciones para reservas o fondos futuros, ayudas para la adquisición de vivienda o pago de arrendamientos, exención al consumo de productos de primera necesidad, gratuidad en ciertos servicios públicos) o la deducción de una cantidad global en el impuesto que grava la renta de las personas⁸⁶.

4. *Principios constitucionales tributarios conducentes al mínimo vital*

El sistema de contribuciones mexicano está delimitado por sendos principios prevenidos en la Constitución de la República, los cuales tienen diversos contenidos y alcances. “La influencia de la Constitución en todas las ramas del ordenamiento jurídico, y de modo particular sobre el derecho público, es evidente... todavía más estrecha respecto del derecho tributario... [Este] encuentra en la Constitución... la regulación básica de los principios generales (igualdad, legalidad y seguridad jurídica) y específicos (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad)...”⁸⁷.

No es el propósito de este trabajo llevar a cabo un análisis amplio de esos postulados, por ende, únicamente nos limitaremos a exponer las notas generales

⁸⁵ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento*, op. cit., p. 249.

⁸⁶ Masbernat, Patricio, “Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho Comparado”, *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Coquimbo, número 1, vol. 20, 2013, pp. 155-191, <http://www.scielo.cl/pdf/rducn/v20n1/art07.pdf>.

⁸⁷ Cfr. González García, Eusebio, “Prólogo”, *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 1. Villalobos Ortiz, María del Consuelo, “Principios constitucionales tributarios” en Hallivis Pelayo, Manuel et. al. (coords.), op. cit., p. 30.

de aquellos que guardan más vinculación con el mínimo vital⁸⁸, de conformidad con la doctrina jurídica existente al respecto.

A. *Capacidad contributiva*

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en que incurre el Estado, para el cumplimiento de las atribuciones que tiene encomendadas, encuentra múltiples fundamentos, entre ellos, la solidaridad económica y social, así como la función colectiva de la propiedad, incluso la de carácter privado. Asimismo, cobra relevancia la cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho, que asumen una función de redistribución del ingreso y la riqueza, cuyas consecuencias son reflejadas en el diseño del sistema fiscal; amén de que procura que este se realice con sujeción a principios de valor constitucional⁸⁹.

El antecedente de toda tributación es la idoneidad para efectuar pagos públicos, de ahí deriva el primer principio fiscal por mencionar, el de *capacidad contributiva*, que tiene como presupuesto necesario la *capacidad económica* de los sujetos pasivos de la obligación tributaria apuntada. Aunque en apariencia pudiera pensarse que ambos tipos de capacidades –la económica y la contributiva– son lo mismo, por lo cual tienen idéntica connotación, en realidad esto no es así, por el contrario, son figuras totalmente diferentes una de la otra. En otros términos, estamos más allá de un simple juego de palabras, pues si bien la capacidad económica antecede necesariamente a la capacidad contributiva, no es correcto equipararlas entre sí⁹⁰, en atención a lo siguiente:

⁸⁸ La separación de marras se hace con una finalidad eminentemente académica y expositiva, en el entendido que lo más conveniente será siempre estudiarlos conjuntamente, en vista de que, en rigor científico, no es dable escindirlos; máxime que cuando son incorporados en cualquier sistema jurídico, recíprocamente se accionan y ponen en movimiento: Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *Principios tributarios constitucionales*, *op. cit.*, p. 449.

⁸⁹ Masbernat, Patricio, *op. cit.*

Para México, las orientaciones rectoras de su sistema fiscal están contenidas en el artículo 31, fracción IV, de su Constitución, el cual refiere como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁹⁰ Cabe subrayar el caso español, cuya Constitución, en su artículo 31, punto 1, refiere la obligación general de contribuir a los gastos públicos expresamente en función de la capacidad económica. Ha correspondido a sus tributaristas diferenciar esos dos institutos,

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el ente público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto... No tiene sentido hablar de capacidad contributiva como aptitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas⁹¹.

De acuerdo con el párrafo inmediato anterior, la capacidad económica es imprescindible para la existencia de la contributiva, porque ningún sujeto puede proceder a la satisfacción de la obligación tributaria si carece de medios económicos para ello, pues es por demás sabido que los impuestos son reflejo de la primera de las capacidades mencionadas, toda vez que los hechos imposables tienen precisamente una naturaleza económica, manifestada por medio de una situación o movimiento de riqueza, al ser la fuente de toda imposición el conjunto de bienes que constituye el patrimonio del contribuyente y los provenientes de rendimientos de productos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro.

Entonces, la capacidad económica transita al ámbito de la capacidad contributiva en la medida que legítimamente pueda encaminarse a sufragar los gastos del Estado. Lo anterior se corrobora con la delineación que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado respecto a lo que debe

aludiendo medularmente que el campo de esta es más amplio que el de la contributiva, constituido por los elementos económicos que configuran el hecho imponible –renta, ahorro y gasto–, en cambio, dentro de la segunda encontramos no solo criterios de esa índole, también las circunstancias individuales y familiares de los causantes. Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *Constitución financiera. Veinticinco años*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 160.

⁹¹ García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal” en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 51, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>.

considerarse como capacidad contributiva para efectos impositivos, sustentada en las siguientes consideraciones:

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... 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...⁹²

El criterio emitido por nuestro Máximo Tribunal establece con suficiente claridad que la capacidad contributiva deriva de la capacidad económica y que la primera figura está orientada a la satisfacción real de los gastos públicos; acertadamente no precisa en qué momento la segunda se convierte en la primera, esto habrá de determinarse en cada caso, dependiendo del tributo de que se trate, quedando manifiesta la relación estrecha entre el hecho imponible del tributo y su base gravable.

A este último respecto, cabe señalar que la estructura tributaria utiliza tres indicadores, reveladores de la aludida capacidad económica –que posteriormente puede constituirse en contributiva–, a saber: el patrimonio, entendido como el conjunto de bienes poseídos; la renta, indicativa de las utilidades personales y corporativas; y el consumo, por el que se gravan todo tipo de bienes y servicios⁹³.

⁹² Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, cuyo rubro es: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.

⁹³ Piza Rodríguez, Julio Roberto, “Capacidad económica como principio del sistema tributario”, *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia*, Bogotá, número 1, enero-junio de 2011, pp. 62-76, <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/issue/view/289>.

Los indicadores a los cuales se ha hecho referencia históricamente han sido constantes durante la evolución de los sistemas impositivos, en el siguiente orden: primero el patrimonio, seguido de las transacciones en sí mismas (ventas, importaciones, etcétera), la renta y por último el consumo. Cada uno de ellos implica ventajas y desventajas para efectos tributarios: la gravación del patrimonio, sin consideración a la renta generada,

En materia del impuesto sobre la renta, es dable asegurar que la capacidad económica será capacidad contributiva cuando, separados los instrumentos, desde luego económicos, que concurrieron para su conformación, así como los que devienen indispensables para la subsistencia de su titular y le aseguren niveles de vida dignos y decorosos, la porción resultante estará en plena vocación de concurrir al sostenimiento de las cargas públicas.

Es así como el mínimo exento queda inmerso dentro del universo de la capacidad económica, la cual, una vez que supera ese mínimo vital, entre otros condicionantes, permite que se transforme en capacidad contributiva.

Asimismo, la capacidad contributiva puede ser vista desde dos perspectivas: la *absoluta*, referida a la potencialidad de pagar tributos, ya explicada previamente; y la *relativa*, que es la medida de esa posibilidad. Esta última, está estrechamente relacionada con otro principio en materia tributaria: el de *proporcionalidad*.

B. *Proporcionalidad*

En términos generales, la idea de “proporción” alude a la disposición o conformidad de las partes con un todo, o bien, entre cosas relacionadas unas con otras.

La proporcionalidad de un tributo “significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos...”⁹⁴.

Este postulado, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, señala la obligación de contribuir a los gastos públicos, de tal manera que *pagará más quien más capacidad tenga para ese fin*, es decir, los causantes serán gravados diferencialmente, conforme a una progresividad, siendo que el gravamen a su cargo sea distinto no solo en magnitud, sino además cualitativamente en el patrimonio que lo soporta y en correspondencia con los

redunda en afectación a la fuente de riqueza misma, por lo que la renta es una medida más pertinente, aunque tiene el inconveniente de gravar el ahorro; mientras que el consumo fomenta el ahorro, con el beneficio adicional de gravar únicamente la porción de riqueza consumida. *Idem*.

⁹⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22^a. ed., México, Themis, 2014, p. 290.

ingresos obtenidos. Así, queda asegurado un impacto correlacionado con el mayor o menor sacrificio que representa el llamado a contribuir para el gasto público.

Por ello, en forma análoga a lo expresado, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito del Poder Judicial de la Federación caracteriza a la proporcionalidad en el tema tributario de la siguiente forma: "... el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas"⁹⁵.

A mayor abundamiento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación indicó cómo se logra la observancia al principio de mérito, en lo tocante al impacto diferenciado que se busca en los gravámenes en relación a los contribuyentes: "El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos"⁹⁶.

También, el principio tributario en comento, más que ningún otro, ejerce una influencia que trasciende a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria hasta alcanzar la estructura financiera del propio ente estatal, según lo advirtió la extinta Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien se pronunció en los siguientes términos sobre este punto:

... la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad

⁹⁵ Tesis I.4o.C.26 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1392, con rubro: "PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS."

⁹⁶ En la tesis de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS.", *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, primera parte, p. 144.

contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico⁹⁷.

De lo expuesto con antelación, se colige que en virtud del principio de proporcionalidad tributaria quedan salvaguardadas las fuentes de la imposición al fijar un límite al poder tributario del Estado, el cual no puede ser ejercido al extremo de sofocar y extinguir los distintos hechos generadores que dan nacimiento a las obligaciones fiscales; pero además, en relación con la economía general de un país, se constituye en elemento de reconducción para la tributación, al permitir su distribución en forma justa y adecuada entre todas las fuentes disponibles y existentes, de manera que no sean una o dos, las que sostengan al Estado⁹⁸; asimismo, merced este postulado, es conseguible la redistribución de la riqueza nacional, a efecto de que el bienestar social se haga extensivo al mayor número de ciudadanos mediante la consecución de un crecimiento económico estatal, constante y prolongado.

La intersección entre el mínimo vital y el principio de proporcionalidad queda patente, si en el diseño de la mecánica del impuesto o en la fijación de los hechos imponibles no se excluyen los recursos que permitan al contribuyente su misma subsistencia individual y familiar, conforme con una existencia digna y decorosa, es inconcuso que no estará aportando al sostenimiento del Estado de modo proporcional, conforme con su respectiva capacidad, y en franca contravención a este principio específico.

C. Igualdad

⁹⁷ Tesis contenida en el *Informe 1969*, Séptima Época, p. 52, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS."

⁹⁸ Arrija Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 291.

El postulado de igualdad o equidad tributaria puede enunciarse, en una primera aproximación, de la siguiente manera: “En la distribución de las cargas impositivas, la justicia exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”⁹⁹, con fundamento también en el artículo 31 Constitucional, fracción IV.

Con una connotación más técnica, en diferentes palabras pero que reflejan el mismo espíritu que el predicado anterior, este principio, como se ha trazado en diversos criterios provenientes de los tribunales, se refiere a que el legislador no debe conceder un trato diferenciado a situaciones o presupuestos de hecho que debieron regularse de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas¹⁰⁰.

En ese sentido, todos los causantes que sean sujetos pasivos frente a una misma ley tributaria habrán de recibir idéntico trato en lo concerniente a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago; siendo las únicas diferencias admisibles, en principio, las tasas, cuotas o tarifas impositivas, que se irán graduando de acuerdo con la capacidad revelada por cada contribuyente.

Cabe acotar entonces que este principio se manifiesta a través de una doble vía: por un lado, la igualdad es inspiradora de todo el sistema tributario en general, siendo que las excepciones admisibles ya señaladas inexorablemente tienen como centro de atención la capacidad contributiva y la proporcionalidad; y, por otra parte, la prohibición de discriminación injustificada ante la ley y en su aplicación.

Sin perjuicio de lo anterior, este mandato general admite otras excepciones, en aras de lograr superar una igualdad meramente formal por una material, llegando incluso a traducirse en una obligación para el legislador en cuanto a reconocer tratamientos diferenciados en materia de contribuciones, como puede ser para alcanzar diferentes finalidades avaladas por la Constitución, entre las que están los

⁹⁹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario mexicano*, 6ª. ed., México, Trillas, 2012, p. 75.

¹⁰⁰ Cfr. Ríos Granados, Gabriela (coord.), “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, Serie Estudios Jurídicos, núm. 77, p. 75.

objetivos extra-fiscales, para modificar o incentivar el comportamiento de los causantes, concretados a través de un correcto juicio de razonabilidad; o también, efectuar categorías de contribuyentes en relación con las cuales se establezcan disposiciones que les sean aplicables en lo particular. Asimismo, los distingos anotados pueden materializarse mediante deducciones, exenciones o aminoraciones en la tasa, o incluso, en la misma base gravable del tributo.

Derivado de lo expuesto, el contenido de este principio tributario queda matizado según los siguientes condicionantes:

- a) Por su virtud, no se prohíbe cualquier desigualdad, sino solamente aquella que resulte discriminatoria, carente de justificación objetiva y razonable;
- b) El principio de mérito exige que a iguales presupuestos de hecho se sigan idénticas consecuencias jurídicas; y
- c) Para que las diferencias de trato devengan acordes con la Constitución, no es suficiente con que lo sea el fin pretendido por ellas, además, que las consecuencias jurídicas dimanadas sean proporcionadas a dicho fin.

D. *Prohibición de confiscatoriedad*

Entre todos los principios que suponen un límite al poder tributario del Estado, este es de los menos estudiados doctrinalmente hablando, pero de la mayor relevancia tratándose no solamente del mínimo vital, puesto que también tiene incidencia a manera de *refuerzo* para otros principios, y aún más, para otros derechos subjetivos de carácter económico¹⁰¹.

Comenzaremos señalando la dimensión tripartita que la prohibición en comento interrelaciona con otros aspectos del contexto impositivo: a) el mínimo vital o exento; b) cumplimiento del principio de justicia en el gasto y; c) limitación a los gravámenes¹⁰².

¹⁰¹ Verbigracia, la protección a la propiedad privada, a la libertad de trabajo, al salario, etc.

¹⁰² Bollo Arocina, María del Carmen, "La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación", *Principios tributarios constitucionales*, *op. cit.*, p. 371; Villalobos Ortiz, María del Consuelo, "*Principios constitucionales tributarios*" en Hallivis Pelayo, Manuel et. al. (coords.), *op. cit.*, p. 46.

El mínimo vital se entrelaza con la no confiscatoriedad al proscribir que se prive a los particulares, aun y con fines de contribución a los gastos públicos, de los recursos indispensables para su subsistencia digna; en otras palabras, el importe de su aportación fiscal no puede ser por el total de sus percepciones, de lo contrario, el sistema tributario es confiscatorio.

Por lo que hace al segundo de los criterios citados, mencionado como cumplimiento de la justicia en el gasto, el producto de la recaudación, en última instancia, debe revertirse a la sociedad en su conjunto en forma de beneficios, de no ser así, la disposición de bienes realizada por las autoridades exactoras será confiscatoria, al carecer de justificación sustraer de los gobernados una parte de sus ingresos, rendimientos o productos económicos.

Finalmente, la prohibición de confiscatoriedad vinculada con la limitación a los gravámenes se traduce en establecer una barrera en cuanto a su progresividad. En efecto, si bien la validez de un tributo será a condición de que el mismo resulte progresivo, como impone el correlativo principio antes explicado, lo cierto es que una progresividad extremadamente elevada deviene confiscatoria, de no ponderarse un límite racional a la misma, aun y cuando se pretexto que la misma obedece a la observancia de su consabido principio, puesto que lejos de consagrar un sistema fiscal justo, lo que provoca es uno de índole ruinosa para los causantes y para las fuentes de la tributación.

Efectivamente, no obstante que el legislador cuenta con un amplio margen de decisión para definir las tasas y tarifas aplicables en cada uno de los tributos que sean creados, la realidad es que la extensión de esa atribución estará siempre acotada por dos extremos: un límite inferior o el parámetro más bajo, el cual no puede penetrar el mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado Social y Democrático de Derecho; y un parámetro superior o límite máximo, constituido por la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante ni la fuente de la cual deriva la obligación tributaria.

Corroborando estos asertos, la jurisprudencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se transcribe en su parte conducente:

... En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda –cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador–, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones¹⁰³.

¹⁰³ Tesis 1a./J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 118, cuyo rubro es: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.”

Vale la pena destacar, a propósito de este criterio, que el Alto Tribunal del país ha tenido a bien *autolimitar* el control jurisdiccional que puede ejercer en el tema, el cual se ciñe únicamente a constatar el respeto de los parámetros inferior y superior, en la fijación de tasas y tarifas, al mínimo vital y a la no confiscatoriedad; ya que en relación con el resto de la banda de definición, ahí el legislador goza de entero arbitrio para su establecimiento, por medio de los procedimientos democráticos que le son inherentes.

5. Evolución jurisdiccional del mínimo vital en el sistema fiscal mexicano¹⁰⁴

Una vez que en las líneas anteriores hemos conceptualizado el mínimo vital y contextualizado la dinámica de su intervención en los principios tributarios con los cuales tiene mayor operatividad, a partir de aquí trataremos lo concerniente al contenido que esta institución obtiene de los criterios jurisdiccionales que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido en torno suyo, previa o concomitantemente a la tesis que se analiza en el presente, para estar en aptitud de precisar si ha existido o no, una postura constante en esta cuestión, que permita criticar la validez de lo resuelto en esta última, así como de las consideraciones que la sustentan.

En palabras de esa Superioridad Judicial, aclarando que existen múltiples acepciones de lo que debe reputarse como mínimo vital, tratándose del ámbito fiscal, y sin que medie un consenso unánime sobre el particular, ella lo concibe como:

“... una garantía de las personas, por virtud de la cual, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, el legislador debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable...”¹⁰⁵

¹⁰⁴ Si bien el reconocimiento del mínimo vital puede tener cabida expresamente en la norma constitucional que sustente un determinado sistema jurídico, como son los casos de Liechtenstein en 1921 (artículo 24), Brasil en 1946 (artículo 15) y Kuwait en 1962 (artículo 48), lo frecuente es que sea por deducción, a partir del significado y alcance de los otros principios tributarios admitidos, que ello tenga lugar. Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 53.

¹⁰⁵ Tesis P. VIII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Libro I, t. I, diciembre de 2013, p. 138, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.”

A. Antecedente inmediato de Derecho Judicial comparado relevante para la construcción del mínimo vital en México

Para el desarrollo de los primeros argumentos relativos al mínimo vital, la Suprema Corte de Justicia de nuestra Nación consideró inicialmente las ideas sostenidas por la Corte Constitucional de Colombia, contenidas en su sentencia C-776/2003.

Esa instancia se expresó respecto a la figura señalada, en primer término, dentro de un contexto jurídico general, para después aterrizarla ya concretamente en el ámbito tributario, conforme a los extremos que son destacados a continuación:

... El derecho fundamental al mínimo vital ha sido reconocido desde 1992 en forma extendida y reiterada por la jurisprudencia constitucional de la Corte como un derecho que se 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 en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta, dado el carácter de derechos directa e inmediatamente aplicables de los citados derechos.

... El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la 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...

... el derecho fundamental al mínimo vital presenta una dimensión positiva y una negativa. La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado, y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia, y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional, están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente

y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna...

... El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de Derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre “la persona y el ciudadano” (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone 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 es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados...

... la cuestión planteada a la Corte comprende también si las personas que ni siquiera alcanzan a ver satisfechos su derecho fundamental al mínimo vital por carecer de los recursos materiales para ello, pueden, y en qué condiciones, soportar la carga tributaria creada mediante un impuesto indirecto indiscriminado sobre la totalidad de bienes y servicios que hacen parte de los recursos necesarios para su supervivencia digna y autónoma. Los principios que rigen el sistema

tributario y los conceptos que enmarcan el deber de tributar habrán de ser interpretados a la luz del principio del Estado Social de Derecho y del derecho fundamental al mínimo vital, como en efecto lo ha hecho la Corte en la jurisprudencia que a luego se sintetizará...¹⁰⁶

Con arreglo a la sentencia antes reproducida en lo conducente, el mínimo vital posee las siguientes notas fundamentales:

- a) Es una exigencia que responde al actual Estado Social de Derecho, el cual propende a la protección de los integrantes de sectores sociales identificados o identificables, en la atención a sus necesidades más elementales;
- b) El mínimo vital tiene como eje fundamental de sustento a la persona, con el objetivo de evitar el demérito en su valor intrínseco, y que se desempeñe en un ambiente de completa libertad y autonomía, de tal suerte que la carencia de elementos materiales suficientes no constituya obstáculo para ello;
- c) Esta institución tiene un doble aspecto: el *positivo* y el *negativo*;
- d) Por virtud del carácter positivo, el Estado y los particulares, en situaciones de especial urgencia y en términos de la ley, proveerán directamente los recursos materiales que las personas afectadas necesiten para acceder a una vida digna y decorosa;
- e) Mientras que el aspecto positivo se traduce en una limitación para el Estado, el cual legítimamente adolece de la atribución para disponer de los elementos materiales de las personas que les reporten ese mínimo de condiciones de vida con libertad, autonomía y dignidad; y
- f) En materia tributaria, el mínimo vital significa dilucidar, en cada caso concreto, acerca de la exoneración de carga fiscal sobre los elementos

¹⁰⁶ *Sentencia dictada por la Sala Plena de la Corte Constitucional*, de 9 de septiembre de 2003, en el expediente D-4429, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>. Cfr. Castro Arango, José Manuel, “Avances jurisprudenciales con la sentencia C-776 de 2003 (mínimo vital y justicia material del gasto)”, *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia*, Bogotá, número 2, julio-diciembre de 2011, pp. 103-112, <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2688/2333>.

materiales que concurren para la supervivencia de las personas en las condiciones apuntadas.

Las consideraciones previas fueron el punto de partida esencial para que nuestro Máximo Tribunal matizara el mínimo vital de acuerdo con las necesidades jurídicas del entorno nacional, como será visto en los renglones subsecuentes.

B. Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 1780/2006

Como se expresó en su oportunidad, la incorporación del mínimo vital en el quehacer jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es relativamente reciente; esta ha sido la encargada de dotarlo de alcance y extensión en el sistema de Derecho positivo, sin circunscribirlo exclusivamente al terreno fiscal sino también a otros ámbitos jurídicos, pero siempre enclavado dentro de las previsiones de la Constitución Política de nuestra República. Por lo tanto, puede asegurarse que:

Dicho concepto ha sido progresivamente precisado por la SCJN, atendiendo a su justificación constitucional, su ámbito de aplicación, a su proyección en temas tributarios y no tributarios, entre otros aspectos. Sin embargo, se trata aun de una noción novedosa, misma que desde luego puede ser proyectada sobre diversos aspectos –de nuevo no limitado a la materia fiscal–, no solo como una disertación académica, sino con la intención de que su aplicación conlleve una mejor y más efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes¹⁰⁷.

Tal y como se mencionó en el epígrafe del presente punto, el primer asunto en el que la Suprema Corte se abocó al examen del mínimo vital fue el amparo en revisión número 1780/2006, del índice de su Primera Sala, resuelto en sesión del 31 de enero de 2007.

¹⁰⁷ Roa Jacobo, Juan Carlos, “El derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México”, en Ruiz Jiménez, César Alejandro (coord.), *Derecho Tributario y derechos humanos. Diálogo en México y en el mundo*, México, ITAM-IFA Grupo Mexicano-Tirant lo Blanch, 2016, p. 250.

El punto medular a estudio fue la supuesta transgresión al principio de proporcionalidad tributaria por los artículos 110 y 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, que incluían dentro de la base gravable de la contribución de trato, el pago por concepto de prestaciones percibidas a consecuencia de la terminación de la relación laboral, la indemnización constitucional u otros pagos por concepto de separación.

Así, en estas primeras reflexiones, la Sala indicada estableció la existencia de una esfera de ingresos que el Estado no puede sobrepasar, ni siquiera en el ejercicio de su poder tributario, siempre que se trate de recursos circunscritos a la supervivencia digna de las personas, afectos a las necesidades humanas más elementales, por lo mismo, no susceptibles de integrarse a la mecánica del impuesto, sea a nivel de su objeto o de la base gravable¹⁰⁸.

Para arribar a esa conclusión, estimó que el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado Democrático, derivado de los principios especiales que rigen el sistema tributario y los fundamentales que informan toda la Constitución. Si bien el deber de tributar es general, el 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.

Agregó que el respeto a su contenido esencial exige que no pueda equipararse automáticamente la capacidad económica, que deriva de la obtención de cualquier recurso, con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los gravámenes confiscatorios, pero también actualmente, a través

¹⁰⁸ Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO."

del mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir¹⁰⁹.

C. Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 811/2008

El 5 de septiembre de 2008 se resolvió este amparo, cuya *litis* estaba referida, en esencia, a dilucidar la supuesta inconstitucionalidad del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracción XXVI, vigente a partir del 2 de octubre de 2007, el cual exentaba parcialmente de tributación, a la operación de venta de mediante bolsas de valores, motivo por el que se cuestionaba su apego al principio de proporcionalidad tributaria.

En lo relativo al mínimo vital, esa juzgadora reconoció un nivel de renta o patrimonio liberado de la obligación tributaria, tratándose de las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir¹¹⁰.

Particularmente en este asunto, la Sala de referencia aclaró que la figura glosada no constituye auténticamente una excepción al diverso postulado de generalidad en la materia, que preceptúa el deber de contribuir sin considerar caracteres accidentales de los contribuyentes, empero, por lo que hace a las sujetos antes indicados, al no estar en aptitud de aportar al sostenimiento de las cargas públicas, dada su situación de precariedad, luego no están ni siquiera incluidos dentro de la generalidad de causantes, de ahí que no puedan erigirse en estado de salvedad respecto al principio en comento¹¹¹, simple y sencillamente están al margen de cualquier tributación.

D. Amparos en revisión resueltos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2011), interpuestos en contra del artículo 177 y la derogación del 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de octubre de 2007

¹⁰⁹ *Idem.*

¹¹⁰ Tesis 1a. X/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA."

¹¹¹ *Idem.*

A propósito de la resolución de un conjunto de expedientes, en los que se impugnaba como inconstitucional, la ausencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta de un monto exento en la base de esa contribución, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de nueva cuenta, tuvo ocasión de pronunciarse sobre el mínimo vital, y de ese modo, establecer una serie de puntualizaciones, a través de sendas tesis de jurisprudencia.

Una de ellas contiene la determinación que el más Alto Tribunal de la Nación efectuó, en el sentido de que el mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, que se materializa únicamente por medio de las protecciones al salario mínimo, mandatadas por el artículo 123 constitucional; por el contrario, su proyección se extiende a cualquier clase de ingreso, con apoyo en el diverso numeral 31, fracción IV, de la Ley Suprema¹¹².

En otra tesis, medularmente la Corte replicó la consideración descrita previamente, señalando como otro fundamento constitucional para el mínimo vital el artículo 25 de la Constitución, por virtud del cual se apertura la utilización de medidas positivas o negativas por las que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, removiendo 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 país¹¹³.

Añadió que este instituto no solamente está referido a la mera supervivencia, sino comprende también la vida digna y libre, en concordancia con los tratados internacionales suscritos por México, previsores de derechos humanos¹¹⁴.

¹¹² Tesis P. VI/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 135, de rubro: "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."

¹¹³ Tesis P. VII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 136, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA."

¹¹⁴ *Idem*.

En otro criterio emanado del grupo de amparos interpuestos, se estableció con meridiana claridad que, de acuerdo con la estructura cédular del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por virtud de la cual se grava de forma diferenciada cada tipo de ingreso en atención a la fuente de la que proviene, el mínimo vital no tiene un contenido homogéneo entre todos los contribuyentes del Título IV de la correlativa Ley de ese tributo (personas físicas), de tal suerte que no es de respetarse idénticamente, sino analizarse a la luz de cada categoría de causantes, tomando en cuenta indefectiblemente las características y condiciones sobre las cuales se produce el ingreso obtenido¹¹⁵.

En otro criterio jurisdiccional, en abono a lo ya descrito, para cumplimentar las obligaciones que conlleva el respeto al mínimo vital, el legislador tiene un amplio margen de libertad, sin que esté constreñido a una figura jurídica en particular, por ende, puede acudir a la incorporación de una exención generalizada, a una deducción –de carácter general o limitada–, o bien, proveer directamente las necesidades básicas de la población, vía distribución de recursos, mediante asignaciones directas o subsidios, lo que resulte más conveniente con arreglo a las necesidades del sistema fiscal o la realidad económica¹¹⁶.

En otras palabras, el respeto al derecho al mínimo vital no debe implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, habida cuenta, en la medida en que el Estado provea directamente los satisfactores para las necesidades más elementales, puede quedar autorizado el establecimiento de las contribuciones conducentes¹¹⁷.

¹¹⁵ Tesis P. IX/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 141: “RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.”

¹¹⁶ Tesis P. X/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 133, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.”

¹¹⁷ *Idem*.

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DEL MÍNIMO VITAL EN LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 27/2017 (10a.) CORRESPONDIENTE AL LÍMITE DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el presente apartado se acomete el análisis de la jurisprudencia de marras por virtud de la cual se estableció la constitucionalidad del *límite global* fijado para las deducciones personales que los contribuyentes del impuesto sobre la renta – personas físicas– pueden aplicar, a fin de disminuir su base de imposición, fundado en el último párrafo del artículo 151 de la correlativa Ley de ese tributo, de conformidad con los puntos que se detallan a continuación.

1. *Categorización del mínimo no imponible como un “derecho”*

Se discrepa de la terminología que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emisora de la jurisprudencia en estudio, utiliza, que refiere al mínimo vital como un *derecho*, siendo que más bien se trata de un *principio*, o al menos un *subprincipio*, derivado del diverso de capacidad contributiva, de acuerdo con el marco doctrinal vertido en el punto dos romano de este trabajo.

Lo anterior, porque el mínimo vital es un elemento articulador de varias prerrogativas que, en suma, son indispensables para la supervivencia humana, indisponibles a las molestias del Estado, en tanto no se encuentren cubiertas necesidades o bienes elementales, que incluso el propio ente estatal se encuentra obligado a procurar.

Es dable afirmar que el mínimo vital constituye un principio, también, porque si se equipara con un derecho, entendido como la facultad derivada de una norma, entonces sería una regla, siendo que no puede advertirse la estructura que corresponde a esta categoría normativa.

Efectivamente, a pesar de su aspecto deóntico, consistente en una prohibición, dirigida hacia los órganos del Estado, a efecto de no disponer de los recursos o bienes personales, en tratándose de personas que no tienen garantizada una subsistencia digna y decorosa; carece de los otros dos elementos propios de las reglas: un presupuesto o antecedente fáctico y una consecuencia inmediata.

Por el contrario, es más que fehaciente su carácter *ético-político*, en cuya virtud propende a la realización de postulados de justicia, de ahí que trasciende al ámbito económico que le da nacimiento.

A su vez, se erige en directriz orientadora del sistema jurídico en general y del impositivo en particular, puesto que en correlación con las reglas jurídicas sobre las que tenga incidencia, les indica una pauta a observar indefectiblemente.

Su aplicación es verificable a través de concretización y no subsunción, toda vez que aquella no se realiza de manera directa, sino precisa de la producción de argumentos que, contrastados con la regla jurídica que concomitantemente también se pretenda utilizar, conduzcan a obtener una conclusión respecto a la conformidad o inconformidad de la regla con el postulado en cuestión.

2. Deducciones personales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

El aspecto medular a que se contrae la tesis mencionada son las deducciones personales previstas por el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2014.

El vocablo deducción deriva del verbo “deducir”, que significa rebajar, restar, descontar algo de una cantidad. En ese orden de ideas y para efectos del impuesto sobre la renta, las deducciones pueden conceptualizarse como las erogaciones que la ley dispone se podrán disminuir de los ingresos acumulables, a efecto de determinar la utilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos correspondientes¹¹⁸.

Tratándose del correlativo tributo, para las personas físicas la mecánica de la contribución distingue diferentes clases de ingresos en función de la fuente de la cual provienen –lo que se conoce como estructura cedular–, en ese sentido, el contribuyente acumulará los ingresos que obtenga por cada uno de esos tipos previstos, en términos de las disposiciones legales aplicables, descontando las deducciones específicas que, en su caso, estén señaladas para cada categoría¹¹⁹; hecho lo anterior, al final del ejercicio, cuando presente su declaración anual, podrá

¹¹⁸ Cfr. Orozco-Felgueres Loya, Carlos, *El ámbito de las deducciones fiscales*, México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2015, p. 89.

¹¹⁹ Los capítulos II, III, IV y IV, del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los que permiten expresamente deducciones para los ingresos contemplados por ellos.

disminuir de esa acumulación, los conceptos indicados en el precepto apuntado, los que esencialmente, a la luz de la jurisprudencia examinada, consistían en:

- a) Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios;
- b) Los gastos de funerales;
- c) Los donativos no onerosos ni remunerativos;
- d) Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación;
- e) Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente;
- f) Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social;
- g) Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando esta sea obligatoria;
- h) Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Cabe acotar que hasta el ejercicio de 2013, la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de establecer requisitos específicos para cada una de las deducciones personales que los contribuyentes podían aplicar, les fijaba límites máximos de deducibilidad.

Sin embargo, con motivo de la reforma hacendaria de 2014, la respectiva legislación rentística adicionó un límite global para las mismas, consistente en la cantidad que resultara 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 pagara impuesto (artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En razón de lo anterior, cuantitativamente hablando, las demarcaciones eran las siguientes¹²⁰:

¹²⁰ Paz Solís, Jorge, "Deducciones personales: nuevo límite de deducción para 2016", *Puntos Finos*, México, diciembre de 2015, pp. 20-26,

- a) Diez por ciento del total de los ingresos del contribuyente;
- b) Cuatro veces el salario mínimo general (SMG) elevados al año, zona geográfica “A”: \$98,243.40;
- c) Cuatro veces el SMG elevados al año, zona geográfica “B”: \$93,104.20.

Dentro de la exposición de motivos 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 y del Código Fiscal de la Federación, y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal 2014, en el punto en comento se externaron como razones de esa novedosa limitación que entre el 2003 y 2011, el monto de este tipo de deducciones se incrementó en un 270%, y que el mismo se incrementó por la aplicación de “*nuevos conceptos deducibles*”. En ese sentido se pensó que:

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

Lo anterior, es el resultado de la alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles, así como el hecho de que solo las personas con ingresos superiores a \$400,000.00 están obligadas a presentar su declaración anual, mientras que en su mayoría, las personas con ingresos menores a la cantidad mencionada no la presentan, con lo que no ejercen su derecho aun cuando hubieran podido aplicar deducciones personales¹²¹.

https://www.ccpm.org.mx/avisos/Deducciones-personales-Nuevo-I_mite-de-deduci_n-para-2016.pdf.

¹²¹ Jiménez Hernández, Maricela, “Inconstitucionalidad de la limitación a las deducciones personales”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, número 20, enero-junio de 2016, http://www.tfja.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-9.pdf.

De la lectura al artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indiscutiblemente se advierte la presencia de erogaciones que están relacionadas con la subsistencia misma de la persona, que le permitan el acceso a una calidad de vida digna y decorosa, a través de los derechos y servicios en las siguientes materias:

- a) Salud;
- b) Procura existencial;
- c) Alimentación;
- d) Vivienda;
- e) Vestido;
- f) Transporte;
- g) Educación;
- h) Retiro digno.

3. Sentido de la ejecutoria y tesis en estudio

Las consideraciones que rigen la orientación de la ejecutoria y tesis, por virtud de las cuales la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación negó el amparo y protección de la Justicia Federal impetrados, por lo que hace al último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, declarando su constitucionalidad al no estimarlo violatorio del principio del mínimo vital, son las que se sintetizan a continuación.

Existen dos tipos de erogaciones relevantes para el impuesto sobre la renta: las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas forzosamente por el legislador, en salvaguarda a los principios de capacidad contributiva y proporcionalidad; y las que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante, respecto de las cuales el legislador, en ejercicio de su amplia libertad para configurar el diseño del sistema fiscal, puede reconocerlas como conceptos que aminoren la base impositiva, no reconocerlas con ese atributo, o bien, limitar su efecto sustractivo.

Con base en la distinción de trato, la Suprema Corte concluyó que las deducciones personales de las personas físicas no tienen el carácter de indispensabilidad para la generación de ingresos gravables en materia del impuesto

sobre la renta, de ahí que no es dable obligar al legislador para que reconozca su efecto en la base imponible por el total de su importe –como lo pretendía el quejoso– a pesar del impacto económico que importen para la persona, y que se traduzcan en desembolsos efectuados por el contribuyente, para sí o su familia.

Por otra parte, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que debe brindar –como son el acceso general de los ciudadanos a la alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, prevención de enfermedades y rehabilitación, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable, entre otros– y que lleven al goce de una existencia digna, decorosa y libre de contingencias, que no hagan nugatorio el ejercicio de su libertad y participación en la vida social; lo cierto es que ello no implica que esa tutela, invariablemente, se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un tratamiento fiscal determinado, como otorgar la deducción total de erogaciones, sobre todo si no están vinculadas indefectiblemente con la producción del ingreso gravado.

Asimismo, no cabe desprender 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, para garantizar derechos fundamentales o servicios básicos; más aún, cuando el Estado puede realizar la procura existencial anotada en forma directa, a través de políticas, planes y programas públicos.

En esa guisa, la norma señalada no viola los principios de proporcionalidad ni el mínimo vital, como se dolió el promovente del juicio de amparo que dio origen a la tesis multicitada.

4. Aspectos de consistencia resolutive

Resulta relevante enfatizar que lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), es congruente con los criterios que sobre el mínimo vital ha venido emitiendo ese Órgano Jurisdiccional.

Las posturas sobre el particular denotan una tendencia que inició precisamente con la delineación general de dicho postulado para después establecer su alcance en cuestiones tributarias.

Es así que, teniendo como punto de partida la definición del instituto, como la parte de la capacidad económica de un sujeto, libre de cualquier afectación proveniente de las autoridades del Estado, en tanto no estén satisfechas sus necesidades más elementales de vida, el Máximo Tribunal del país le irroga las siguientes cualidades, que podemos clasificar como *generales*, en el ordenamiento jurídico nacional:

Es una figura jurídica con aplicación en contextos diferentes al fiscal, dado el carácter de Estado Social y Democrático existente en México, que pondera la protección de los miembros de la sociedad, en lo individual y colectivo.

Por virtud del artículo 25 constitucional, relativo a la rectoría económica del Estado, en observancia al mínimo vital, este puede proceder de dos maneras: a) proporcionar directamente diversas prestaciones que ministren los elementos materiales para que los gobernados lleven una vida digna y decorosa, por encima de condiciones de mera supervivencia (medidas positivas); o b) remover los obstáculos que impiden la consecución del fin apuntado, como puede ser la abstención de ciertos comportamientos o limitar el ejercicio en sus atribuciones.

La razón de exentar de toda tributación a quien carezca de los recursos económicos para subsistir digna y autónomamente, obedece al *deber ético-político* de no agravar su situación de precariedad.

En tal orden de ideas, el mínimo vital puede ser considerado como una expresión del diverso principio de capacidad contributiva y, en ese sentido, garante del postulado de proporcionalidad; en cambio, no tiene incidencia alguna en cuanto al principio de generalidad.

Por otra parte, en materia del impuesto sobre la renta, los criterios jurisprudenciales pormenorizaron, de forma *específica*, que el mínimo vital tiene aplicación para cualquier tipo de ingreso, no solamente tratándose de los que derivan de salarios o la prestación de un servicio personal subordinado.

También, en esa tesitura, determinó que siempre es considerable establecer su alcance en función del tipo de ingreso de que se trate, esto es, cada caso en particular.

Sin embargo, no es reclamable hacia el Estado que el respeto al mínimo vital tenga verificativo en el ámbito de la legislación fiscal, a través de exenciones o aminoraciones a la base gravable, en mérito de su libertad para configurar el sistema tributario y de que aquel puede proceder directamente a procurar la satisfacción de las necesidades básicas de los sectores poblacionales que así lo requieran.

Precisamente en este contexto es que la tesis a estudio resuelve correctamente, desde el punto de vista de su consistencia con lo que ya se había establecido en diversas jurisprudencias, al declarar la constitucionalidad del artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que limita globalmente el monto que, por concepto de deducciones personales, pueden disminuir los contribuyentes de la base gravable por los diferentes ingresos que obtengan de conformidad con los sendos capítulos del Título IV de esa normativa; agregando también que, de acuerdo al objeto del tributo en cuestión, tendente a gravar la efectiva utilidad de los causantes, es que únicamente puede compelerse al reconocimiento íntegro de las erogaciones o gastos indispensables para la generación u obtención de los ingresos gravados por parte del legislador (*estructurales*), lo que no se actualiza por lo que hace a las deducciones de carácter personal, a que se constriñe el dispositivo legal de marras, aun cuando las mismas guarden relación con bienes unidos a necesidades básicas, que brinden al individuo una mejor calidad de vida, pues no son detonantes de los ingresos objeto del gravamen sobre la renta (*no estructurales*).

5. Aspectos no considerados en la ejecutoria y tesis en examen

Sin detrimento de lo antes expuesto es de subrayar, pese a que lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación técnicamente puede admitirse correcto, se detectan aspectos que omitió señalar y otros más pendientes, perdiendo una oportunidad más que propicia para ello; en otras palabras, nos abocaremos a la crítica de lo que la Corte *no expresó* en su ejecutoria y tesis que origina.

En primer lugar, obvió indicar si el listado de conceptos enumerados por el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en la época de

promoción de los juicios de amparo de los cuales proceden, son a final de cuentas elementos unidos a la procura existencial.

Personalmente considero que sí, pues de la confronta de cada uno de las fracciones contenidas en el precepto en cita, se identifica un derecho fundamental previsto por la Constitución, encaminado a la satisfacción de una necesidad vital: salud, alimentación, vivienda, trabajo, educación, retiro digno, seguridad social, etc.

Para corroborar lo anterior, en el sentido de aclarar los recursos o instrumentos que quedan comprendidos para que las personas accedan a niveles de vida con calidad y dignidad, trae luz la consulta de los tratados internacionales suscritos por México, destacadamente aquellos en materia de derechos económicos, sociales y culturales.

Sobre el particular, cabe hacer referencia, en primer lugar, a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 26 señala el compromiso de los Estados Partes, para adoptar providencias, tanto a nivel interno como medidas de cooperación internacional –especialmente económica y técnica– que otorguen efectividad a los derechos derivados de normas económicas, sociales, educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la medida de los recursos disponibles, *vía legislativa u otros medios apropiados*¹²².

Así, a efecto de dar contenido a esta clase de derechos, es de traer a colación el Protocolo Adicional en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (*Protocolo de San Salvador*)¹²³, instrumento dimanado de la precitada Convención, aprobado por el Senado de la República, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1995; que refrenda en similares términos la disposición mencionada en el párrafo anterior y matiza los mencionados derechos en los siguientes términos:

- a) *Artículo 6°. Derecho al trabajo.* Esta prerrogativa es vislumbrada como la oportunidad de obtener los medios necesarios para llevar una vida digna

¹²² Cfr. https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm.

¹²³ Cfr. <https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>.

y decorosa, mediante el desempeño de una actividad lícita, seleccionada libremente o aceptada. De la misma manera, comprende las siguientes medidas a instrumentar, para su plena efectividad: el logro del empleo, la orientación vocacional, capacitación técnico-profesional, medidas laborales especiales para mujeres y minusválidos, salario remunerador y equitativo, promoción y ascenso dentro del trabajo, estabilidad en el trabajo, protecciones para los casos de despidos injustificados y seguridad e higiene en el trabajo;

- b) *Artículo 10. Derecho a la salud.* Considerado como un bien público que importa el más alto bienestar físico, mental y social. En dicho tenor, su protección y efectividad incluye la adopción de las siguientes medidas: asistencia sanitaria al alcance de todos, extensión en los servicios de salud, inmunización contra enfermedades infecciosas, prevención y tratamiento de padecimientos endémicos, profesionales y otros; educación sobre tratamiento y prevención de enfermedades, atención a las necesidades en materia de salud de grupos en alto riesgo o situación de mayor vulnerabilidad;
- c) *Artículo 11. Derecho a un medio ambiente sano.* Esta prevención comprende, adicionalmente, el contar con servicios básicos y su eficacia conlleva la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente;
- d) *Artículo 12. Derecho a la alimentación.* Este derecho implica que la persona tenga una nutrición que le posibilite gozar del mayor bienestar físico, emocional e intelectual, por medio del perfeccionamiento de métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, así como medidas para erradicar la desnutrición;
- e) *Artículo 13. Derecho a la educación.* Se estipula que este derecho se oriente hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad; fortalezca el respeto por los derechos humanos, el pluralismo ideológico, las libertades fundamentales, la justicia y la paz; que la educación capacite a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad democrática y pluralista, logre una

subsistencia digna, favorezca la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos raciales, étnicos o religiosos y promueva las actividades en favor del mantenimiento de la paz. Se garantizará a través de: la enseñanza primaria y secundaria, obligatoria y asequible; enseñanza superior accesible; el fomento o intensificación para que las personas que no lo hicieron, finalicen sus ciclos escolares pendientes, relativos a la enseñanza básica; programas especiales de educación y formación para minusválidos y la posibilidad de que los padres elijan la educación para sus hijos, aunque sobre los ejes rectores antes citados;

- f) *Artículo 14. Derecho a los beneficios de la cultura.* Incluye la facultad para participar en la vida cultural y artística de la comunidad; a gozar de los beneficios del progreso científico y tecnológico; y a la protección de los intereses morales y materiales sobre las producciones científicas, artísticas o literarias de que la persona sea autora. En mérito de lo anterior, se procurarán las medidas necesarias para la conservación, desarrollo y difusión de la ciencia, cultura y arte; así como el respeto a la libertad para la investigación científica y la actividad creadora;
- g) *Artículo 15. Constitución y protección de la familia.* Considerada como el elemento natural y fundamental de la sociedad, consecuentemente cabe asegurarle protección especial que incluya atención y ayuda a las madres, antes y después del parto, por un periodo razonable; la lactancia y adecuada alimentación de los niños, la protección a los adolescentes para que consigan la plena maduración de sus capacidades física, intelectual y moral; la creación de un ambiente estable y positivo para que los niños perciban y desarrollen valores de comprensión, solidaridad, respeto y responsabilidad;
- h) *Artículo 16. Derechos de la niñez.* Todo niño tiene el derecho a crecer al amparo y bajo la responsabilidad de sus padres, salvo circunstancias excepcionales, reconocidas judicialmente; el niño de corta edad no debe ser separado de su madre. Así, es que todo niño tiene derecho a la

educación gratuita y obligatoria, al menos en su fase elemental, y a continuar su formación en niveles más elevados del sistema educativo;

- i) *Artículo 17. Protección a los ancianos.* Se consagra una protección especial para las personas en su ancianidad, que integre el establecimiento de instalaciones adecuadas, alimentación y atención médica especializada, cuando carezcan de ella y no tengan oportunidad de proporcionárselas a sí mismas; ejecutar programas laborales que puedan desempeñar de acuerdo a su edad, capacidad e intereses personales; incentivar la creación de organizaciones que mejoren su calidad de vida;
- j) *Artículo 18. Protección a minusválidos.* Toda persona afectada por la disminución de sus capacidades físicas o mentales es merecedora de atención especial para alcanzar el mayor desarrollo de su personalidad, para lo cual serán ejecutados programas específicos que proporcionen recursos y el ambiente necesario para ese fin; formar a sus familiares para que les prodiguen la ayuda necesaria para el logro de los dos objetivos anteriores; incluir de manera prioritaria planes de desarrollo urbano para la solución de requerimientos específicos de este grupo; y estimular el desarrollo de organizaciones que propendan al mejoramiento de su calidad de vida.

En segundo lugar, se invoca el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aprobado también por México, que ratifica en términos similares cada uno de los derechos previamente precisados¹²⁴.

Luego, no obstante el marco jurídico referencial, tanto constitucional como convencional, dada la importante necesidad de definición jurisdiccional acerca de si las partidas controvertidas forman parte de los recursos que garantizan la satisfacción de necesidades elementales con calidad de vida o cuales de ellas son legítimamente excluibles para tal instituto, máxime que no existe uniformidad ni

¹²⁴ Cfr. <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>.

consenso en el entorno jurídico nacional¹²⁵, la labor constructiva que atinadamente otrora emprendiera la Suprema Corte sobre el mínimo vital –pues se recordará que el mismo no está previsto expresamente en el texto constitucional–, ahora quedó trunca.

Otro aspecto que criticar es la determinación a la cual llegó la Sala de la Suprema Corte en cuestión, cuando asevera que la salvaguarda de los bienes que integran el mínimo vital no se consigue exclusivamente a través del marco tributario, mediante *exenciones* o *deducciones generalizadas*, en aras de la libertad del legislador para confeccionar el sistema tributario nacional y la posibilidad para otorgar directamente las prestaciones conducentes por el Estado.

Si bien podemos catalogar este aserto como parcialmente correcto, pierde de vista que precisamente son estos mecanismos tributarios los que con mayor efectividad e identificación pueden tutelar ese mínimo vital; efectivamente, es cierto que las subvenciones pueden conseguir el objetivo en comento al igual que los beneficios de carácter fiscal, pero contrariamente al decir de la Suprema Corte, no es irrelevante la decisión sobre el instrumento jurídico a utilizar, para compensar los gastos en que incurren los sujetos pasivos del impuesto, ya que dejar libre de tributación los montos que los causantes destinen para su subsistencia y mejorar su calidad de vida, como los conceptos personales deducibles para las personas físicas en el contexto del impuesto sobre la renta, el reconocimiento de ese efecto sobre la base gravable es la técnica más neutral, transparente y que permite contrastar la cobertura real dada a tales requerimientos.

Abona a esto último recordar que en la construcción jurisprudencial del concepto relativo al mínimo vital, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la situación de precariedad en que pueden encontrarse las personas, que les impida colmar sus requerimientos más elementales, puede coexistir con una deficiente red de asistencia o de procura existencial directa del Estado; entonces dicha situación me parece justifica, más que razonadamente, la exclusión en la mecánica del impuesto sobre la renta, al nivel de su base imponible, de aquellos montos o conceptos vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas de los

¹²⁵ González Salas, José Fernando Franco, *op. cit.*, p. 15.

contribuyentes, provenientes de la renta generada por ellos mismos, que esté afecta a esa finalidad.

Una parte en la que no se puede estar de acuerdo con la ejecutoria examinada es aquella que predica –en palabras de la propia Suprema Corte–, que las deducciones personales, si bien representan un gasto reflejado en la capacidad económica, no sucede así respecto a la capacidad contributiva, la que se mantiene dentro del parámetro de constitucionalidad cuando obliga solamente al reconocimiento íntegro de gastos o deducciones estructurales, pues estas sí permiten gravar el rendimiento o aumento neto en el patrimonio del contribuyente, y por ende, el impuesto que soporte sea proporcional.

El aserto glosado tiene sustento en los criterios judiciales que al respecto ha forjado gradualmente el Máximo Tribunal del país, basados en la concepción de una *renta neta*, siendo que las tendencias más progresivas hoy en día, en Derecho comparado, aluden a un concepto diverso con relación a la misma, denominado *renta disponible*.

Precisamente es por virtud de esta última clase de rendimiento que el mínimo vital encuentra acogida y plena manifestación en los modernos sistemas impositivos, al considerar que la porción de la renta dedicada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y de su familia está indisponible para cualquier gravamen, por lo cual no puede reputarse indicativa de capacidad económica y, por consiguiente, tampoco de capacidad contributiva.

Contrariamente a lo razonado por nuestro Máximo Tribunal, habida cuenta que, como quedó establecido anteriormente en este trabajo, la capacidad contributiva tiene como antecedente o presupuesto necesario a la económica, y si esta última se ve mermada por gastos orientados a cubrir necesidades básicas de su titular, esto ineludiblemente incide en la capacidad contributiva y en la potencialidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –léase aportar proporcionalmente–, siendo así que no reconocer esta disminución sí tiene relevancia en la tributación conforme a los parámetros de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Parecida suerte debe seguir el argumento de la Corte por el cual sostiene que le está vedado ejercer control jurisdiccional a efecto de corregir distorsiones en los tributos, por ser campo propio del legislador, a través de los procedimientos legislativos. Esto último es parcialmente correcto, pero soslaya el hecho de que sí puede declarar la inconstitucionalidad de cualquier precepto normativo, atingente a una contribución, por vulneración a los principios tributarios del precepto de la Ley Suprema citado en el párrafo previo, como puede ser la trasgresión a los postulados de mínimo vital, proporcionalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

En suma, cabe considerar indefectiblemente: "... podría decirse que existe una cierta prelación entre los distintos fines que un sujeto puede o debe dar a sus bienes y derechos: primero debe atender las necesidades vitales suyas y de los sujetos que se encuentran bajo su protección; después, con el excedente, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcionada a su riqueza..."¹²⁶.

6. Corolario

De acuerdo con lo expuesto a lo largo del presente trabajo, es dable concluir que los pronunciamientos de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia del mínimo vital, mandato de justicia tributaria que exenta las rentas del sujeto pasivo de la relación tributaria, en la medida en que están dirigidas para que este logre condiciones de vida humana y digna, todavía distan de encontrarse a la par con las tendencias más avanzadas sobre el particular.

Para corroborar lo anterior, se recurre a tres grupos de sentencias pronunciadas por el Tribunal Constitucional alemán, destacando los razonamientos conducentes al principio en comento, con una connotación de mayor actualidad.

A. Sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990¹²⁷

¹²⁶ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario" en Ortega Maldonado, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, Serie Doctrina Jurídica, núm. 778, p. 51.

¹²⁷ *Ibidem*, pp. 54-61.

Estas resoluciones están motivadas por la presentación de recursos de impugnación en contra de las “compensaciones por cargas de hijos”, como consecuencia del restablecimiento de una exención por su tenencia, de tal suerte que ambos mecanismos actuaban conjuntamente en la protección del núcleo familiar.

La instancia judicial de referencia señala la existencia de un mandato constitucional que constringe dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en cuanto sean necesarias para garantizar condiciones de vida mínimas, humanas y dignas. En esa tesitura, no es legítimo sustraer de los ciudadanos cantidad de renta alguna, obtenida por ellos mismos, que constituya ese mínimo existencial.

Por tanto, los gastos que los contribuyentes encaucen a esa finalidad obligadamente deberán ser considerados por el legislador para atenuar la intensidad con la que contribuirán al gasto público.

Respecto al alcance subjetivo de ese mínimo existencial, las erogaciones necesarias para llevar una vida digna, y por lo mismo exentas de cualquier imposición, serán las necesarias tanto para la subsistencia del sujeto pasivo como de los miembros de su familia que estén bajo su protección.

Una idea por demás relevante que el Tribunal citado agrega es la relativa a que los sujetos pasivos que perciban rentas en cuantía superior al mínimo existencial tienen derecho a que se les reconozca como exenta la porción de renta que atienda sus necesidades esenciales, pues de no hacerlo así, les supone un agravio comparativo frente a otros causantes, a nivel de igualdad y proporcionalidad; en síntesis, la cantidad que integra el mínimo existencial queda exenta para todos los sujetos, incluyendo aquellos situados en la parte más alta del gravamen.

B. *Sentencias de 10 de noviembre de 1998*¹²⁸

En esa fecha, el Tribunal Constitucional alemán dictó otras sentencias relevantes sobre el mínimo vital, en las cuales, en gran medida, tuvo a bien refrendar lo que ya había establecido en sus resoluciones antes precisadas.

¹²⁸ *Ibidem*, pp. 61-64.

Como aspectos novedosos que fueron tratados en estas resoluciones, destacan lo concerniente a la cuantificación que importa este principio, lo que sin duda significó un punto de inflexión en el tema.

Es así como estableció que el mínimo existencial no puede ser inferior a la cantidad que el Estado destine a una persona necesitada mediante ayudas sociales.

Que las necesidades existenciales de los hijos no incluyen únicamente requerimientos materiales básicos, derivados de su mera custodia, sino que también comprende los concernientes a su formación, a saber: su participación en la vida cultural, asociación, relaciones con otras personas a través de los medios de telecomunicación, aprendizaje de idiomas extranjeros, aprovechamiento responsable del tiempo libre y disfrute vacacional.

Lo que sí resultó sorprendente de la declaratoria de inconstitucionalidad de esas sentencias, en lo tocante al régimen aplicable al mínimo existencial, fue la obligación que impuso al legislador para proceder a su modificación, y ante la posibilidad de que no lo hiciera, también instituyó una mecánica de cálculo de los gastos destinados al respeto del mínimo vital para los hijos en estado de minoridad.

CONCLUSIONES

1) El mínimo vital es una institución que está indisolublemente asociada a los niveles de bienestar y existencia digna que todo ser humano, por el hecho de ser persona, debe gozar, de ahí que su observancia trascienda más allá del ámbito fiscal.

2) El mínimo vital, mínimo existencial, mínimo no imponible o mínimo exento, como principio tributario, implica que la porción de rentas, utilidades o rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo de la relación impositiva esté ajena a cualquier tributación, por estar afecta a la satisfacción de las necesidades más elementales del individuo, considerado no solo en lo individual sino también en un ámbito familiar, esto es, incluye a las personas que están bajo su protección.

3) El mínimo vital es un instituto que ha transitado de una connotación que lo consideraba únicamente como un instrumento de mera supervivencia, a uno de mayor extensión, a tal grado que en la actualidad es equiparado al cúmulo de condiciones que preconizan el acceso a una calidad de vida auténticamente humana, que comprende la existencia misma y los máximos niveles de bienestar en otros aspectos de la misma como son: la alimentación, el vestido, la salud, la educación, la seguridad social, el retiro digno, el disfrute de la cultura, el cuidado de la familia, la niñez y de las personas minusválidas, entre otros.

4) La construcción jurídica del concepto relativo al mínimo vital tributario puede ser por vía legislativa, a través de su previsión en el texto de una norma, incluso la de carácter fundante –entiéndase la Constitución–; o en su defecto, por la labor de los tribunales, principalmente de los que tienen a su cargo velar por la supremacía de la Ley Fundamental, por inferencia o deducción de otros postulados que rigen la materia tributaria, que es la alternativa que se presenta con más frecuencia. El caso mexicano siguió la segunda de las tendencias en comento.

5) Entre todos los principios tributarios reconocidos tanto doctrinal como jurisprudencialmente, el mínimo vital guarda la mayor relación con los de capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad y prohibición de confiscatoriedad.

6) La doctrina jurídica en torno al mínimo vital, de manera constante, reconoce que este último es una derivación inmediata del diverso postulado de

capacidad contributiva, de tal suerte que esta última inicia o se actualiza solamente después de que están satisfechas las necesidades más básicas de los contribuyentes; por ende, en tanto no suceda esto último, no es dable ni siquiera hablar de potencialidad alguna para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

7) Conforme a la jurisprudencia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno o a través de sus Salas ha pronunciado, en la que se toca el tema del mínimo vital, lo caracteriza como un derecho.

8) Se difiere de la anterior connotación que el Máximo Tribunal ha impreso al mínimo vital, pues se trata más bien de un principio, reconocido así incluso por la doctrina extranjera, principalmente española y alemana.

9) El carácter de principio del mínimo vital deriva, no obstante su contenido deóntico, en el sentido de que impone una prohibición, ya que limita el ejercicio del poder tributario del Estado sobre la renta afecta a la satisfacción de necesidades básicas de los causantes, toda vez que carece de los otros dos elementos estructurales previstos para los derechos: un antecedente o presupuesto fáctico y una consecuencia inmediata.

10) La evolución que el mínimo vital ha tenido en el Derecho mexicano conlleva una evolución que pasa por su nacimiento de los principios atingentes al Estado Social y Democrático de Derecho, en todos sus ámbitos, hasta su aplicación y necesidad de observancia en la parcela impositiva, estudiándose su trascendencia principalmente en los impuestos directos, como el de la renta.

11) Tratándose del impuesto sobre la renta, la jurisprudencia nacional admite que el mínimo vital opera no solamente para los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, sino para cualquiera de las otras fuentes de renta de las personas físicas, ante lo cual habrá que atender a sus respectivas características intrínsecas para determinar su respeto en cada caso.

12) También, señaló que el respeto al mínimo vital es asequible tanto por vía del sistema tributario como por la prestación directa que el propio Estado realice de los satisfactores correspondientes a las necesidades vitales de los individuos. En esa tesitura, no es un derecho reclamable hacia el Estado para que, en respeto al

mínimo vital, otorgue exenciones, deducciones o aminoraciones de impuestos, sea a nivel del objeto del tributo o de su base impositiva.

13) Se agregó que, en todo caso, el legislador tributario cuenta con libre arbitrio para configurar el sistema impositivo de la forma que considere más adecuada, enfatizando que sobre esta constitución no es posible llevar a cabo un control jurisdiccional, ni siquiera por la misma Suprema Corte.

14) En ese orden de ideas, la tesis aquí analizada, identificada con el número 2a./J. 27/2017 (10a.), de 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.”, declaró la constitucionalidad del precepto en cuestión, al considerar que el límite global previsto sobre las deducciones que los contribuyentes de ese gravamen –personas físicas–, pueden aplicar cuando presentan su declaración del ejercicio, no conculca el principio (derecho) de marras.

15) Un argumento toral en el cual se sustentó la declaratoria de constitucionalidad, en adición a lo ya señalado, consistió en que solamente puede compelerse al legislador para reconocer íntegramente el monto de deducciones que tengan el carácter de estructurales, no así de las que adolezcan de ese atributo, como las personales antes precisadas.

16) En ese sentido, lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia Nación resulta consistente con otros criterios en materia del impuesto sobre la renta, que hacen descansar el diseño de la contribución en cita precisamente en el concepto de *renta neta*, aquella que se obtiene una vez descontadas las erogaciones necesarias para su obtención, de reconocimiento forzoso para el creador de la norma tributaria de que se trata.

17) Ahora bien, lo que no está considerando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que el respeto al mínimo vital, de acuerdo con la experiencia doctrinal y judicial extranjeras, no está asociado a que las erogaciones resulten indispensables para la generación de los ingresos gravados, pues la capacidad contributiva para sufragar los gastos públicos comienza una vez que

estén colmadas las necesidades de vida de los sujetos pasivos de la relación tributaria, luego, su capacidad para contribuir ya no es medible por el tradicional concepto de renta neta al que se apega el Máximo Tribunal, sino por el que escaló a un estadio superior progresivo, el de *renta disponible*.

18) La exención de tributación sobre la parte de la renta con vocación a fin de satisfacer las aludidas necesidades básicas de la persona dimana precisamente de ese carácter, no de su indispensabilidad para generar ingresos, a tal grado que es de reconocerse incluso para los individuos que sobrepasen el mínimo existencial, situados en los niveles de ingreso superiores.

19) En ese tenor, deviene carente de sustento lo vertido por la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero de 2014, en el sentido de que era oportuna la limitación a las deducciones personales en el contexto de ese impuesto, para dotar al sistema de esa contribución de más justicia y progresividad, puesto que para el mínimo vital es irrelevante que sean los causantes ubicados en los máximos deciles quienes mayormente deduzcan gastos personales, no así los demás causantes, porque como se ya quedó patentizado, la capacidad contributiva comienza hasta que se agota el umbral destinado a la satisfacción de las necesidades vitales.

20) Hasta el momento, la jurisprudencia nacional ha sido omisa en definir el contenido del mínimo vital, por lo que hace a los bienes y/o derechos que procuran a la persona una calidad de vida digna, decorosa y por encima de la sola subsistencia.

21) Para colmar esta laguna, es de acudir a los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano, sobre todo los relativos a derechos económicos sociales y culturales, de cuya confronta con las partidas de deducciones personales contenidas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se colige su encuadramiento con lo dispuesto por esos instrumentos internacionales en la mayoría de sus rubros, excepción hecha de los donativos y el impuesto sobre la renta local pagado por el causante.

22) La jurisprudencia nacional se ha quedado rezagada en la significación que el principio del mínimo vital tiene respecto a la experiencia internacional, sobre

todo la alemana, como se vio en este análisis, la cual lo concibe como un concepto ya no solo para el sustento elemental de la persona, sino también para su formación y crecimiento integral como ser humano, desde una perspectiva enteramente familiar, que supera las categorías añejas, sustituyéndolas por otras de mayor calado y que respondan a la concepción actual del término *persona*.

FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ARCINIEGA FLORES, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva” en HALLIVIS PELAYO, Manuel *et. al.* (coords.), *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*, Universidad Panamericana-Novum, 2014, p. 106.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22^a. ed., México, Themis, 2014, p. 290, 291.
- BOLLO AROCINA, María del Carmen, “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 371.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales*, México, Dofiscal, 2011, pp. 201-202.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios tributarios: entre la legalidad y el conocimiento*, 2^a. ed., México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2014, pp. 3, 14, 20-21.
- CASTRO ARANGO, José Manuel, “Avances jurisprudenciales con la sentencia C-776 de 2003 (mínimo vital y justicia material del gasto)”, *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia*, Bogotá, número 2, julio-diciembre de 2011, pp. 103-112, <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2688/2333>.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio, “El mínimo exento en el sistema tributario español”, PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 167.
- COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México: aportes para un modelo teórico*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2011, pp. 2014-220.
- DEHESA DÁVILA, Gerardo, *Introducción a la Retórica y a la Argumentación*, 6^a. ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010, p. 504.
- Diccionario de la lengua española*, 23^a. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

- FERRAJOLI, Luigi, *Garantismo, una discusión entre derecho y democracia*, Madrid, Trotta, 2006, p. 15.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 29ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 324.
- GARCÍA BUENO, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal” en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 51, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Buenos Aires, Depalma, 2004, p. 251.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “Prólogo”, *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 1.
- GONZÁLEZ SALAS, José Fernando Franco, “El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro”, *Memorias del Foro: Derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013, pp.14,15, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHOS_web.pdf.
- GUASTINI, Riccardo, “A propósito del neoconstitucionalismo”, *Revista Gaceta Constitucional*, trad. de Renzo Cavani, Barcelona, número 67, junio de 2003, pp. 238-240.
- GUTIÉRREZ MUÑOZ, Alejandro, *La interpretación de normas fiscales bajo la teoría interpretativa de Riccardo Guastini*, México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2015, p. 97-101.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Maricela, “Inconstitucionalidad de la limitación a las deducciones personales”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, número 20, enero-junio de 2016, http://www.tfja.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-9.pdf.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Texto y comentarios*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017, pp. 796-806.

- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 2017, t. II: Personas físicas, pp. 313-333.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “La protección de la familia en el sistema tributario” en Ortega Maldonado, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, Serie: Doctrina Jurídica, núm. 778, p. 51.
- MASBERNAT, Patricio, “Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho Comparado”, *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Coquimbo, número 1, vol. 20, 2013, pp. 155-191, <http://www.scielo.cl/pdf/rducn/v20n1/art07.pdf>.
- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 53.
- MOSCHETTI, Francesco, “El principio de la capacidad contributiva”, Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 270.
- OROZCO-FELGUERES LOYA, Carlos, *El ámbito de las deducciones fiscales*, México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2015, p. 89.
- ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009, pp. 67-71.
- OVALLE FAVELA, José en COSSÍO DÍAZ, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I, p. 313.
- PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 270.
- PAZ SOLÍS, Jorge, “Deducciones personales: nuevo límite de deducción para 2016”, *Puntos Finos*, México, diciembre de 2015, pp. 20-26, https://www.ccpm.org.mx/avisos/Deducciones-personales-Nuevo-l_mite-de-deduci_n-para-2016.pdf.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, “Las cargas públicas: principios para su distribución”, Naveira de Casanova, J. Gustavo, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw Hill, 1997, p. 346.

- PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto, "Capacidad económica como principio del sistema tributario", *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia*, Bogotá, número 1, enero-junio de 2011, pp. 62-76, <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/issue/view/289>.
- QUERALT, Juan Martín *et. al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2004, p. 110.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario mexicano*, 6ª. ed., México, Trillas, 2012, p. 75.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, Serie Estudios Jurídicos, núm. 77, p. 75.
- ROA JACOBO, Juan Carlos, "El derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México", en RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro (coord.), *Derecho Tributario y derechos humanos. Diálogo en México y en el mundo*, México, ITAM-IFA Grupo Mexicano-Tirant lo Blanch, 2016, p. 250.
- URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, 4ª. ed., México, Tax Editores, 2016, p. 232.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016.
- VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, "Principios constitucionales tributarios" en HALLIVIS PELAYO, Manuel *et. al.* (coords.), *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*, Universidad Panamericana-Novum, 2014, p. 30.
- VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 46, 449.
- VILLASEÑOR GOYZUETA, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011, pp. 81, 83, 84.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *Constitución financiera. Veinticinco años*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 160.

2. Otros

Convención Americana sobre Derechos Humanos,
https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 133.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 135.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 136.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Libro I, t. I, diciembre de 2013, p. 138.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 141.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 821.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 1406.

Informe 1969, Séptima Época, p. 52.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 199-204, primera parte, p. 144.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXII, septiembre de 2005, p. 1579.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1392.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p. 2788.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 118.

Sentencia dictada por la Sala Plena de la Corte Constitucional, de 9 de septiembre de 2003, en el expediente D-4429, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de la Organización de las Naciones Unidas, <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>.

Protocolo Adicional en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, <https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>.