

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

“PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA LA

LIC. MARÍA GUADALUPE PÉREZ SÁNCHEZ

DIRECTOR DE TESIS

DR. JUAN ANTONIO CASANOVAS ESQUIVEL

CIUDAD DE MÉXICO

2017

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I. Identificación de principios y reglas involucradas.	5
II. Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) y resolución que le dio origen.	11
III. Análisis doctrinal.	60
3.1 Impuesto, su finalidad.	60
3.2 Principios de justicia tributaria.	61
3.2.1 Principio de generalidad.	62
3.2.2 Principio de legalidad.	63
3.2.3 Principio de equidad.	64
3.2.4 Principio de destino a gasto público.	65
3.2.5 Principio de proporcionalidad.	66
3.2.5.1 Capacidad contributiva.	67
3.2.5.2 Elementos de subjetivación de la carga tributaria.	72
3.2.5.2.1 Exención.	72
3.2.5.2.2 Deducciones y reducciones.	73
3.3 Derecho al mínimo vital.	75
IV. Análisis de la jurisprudencia.	89
4.1 Parámetro de control constitucional a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, tratándose de personas físicas.....	93
4.2 Diferencias entre personas físicas y morales	99
4.3 Características de las deducciones al tomar en consideración el elemento neto subjetivo y relacionarlo con la capacidad contributiva.	102
4.4 Las deducciones personales, al formar parte de la subjetivación o individualización del ingreso (riqueza gravada) no pueden homologarse a simples beneficios fiscales.	105
4.5 Indebida homologación del mínimo vital al límite inferior de la capacidad contributiva.	107
V. CONCLUSIONES.	111
VI. BIBLIOGRAFÍA.	118

Principio de proporcionalidad tributaria.

Introducción.

El pago de contribuciones siempre será un tema de debate porque, tratándose de impuestos directos, guarda una vinculación directa con el patrimonio de las personas, el cual se ve disminuido con motivo de la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, la que, a su vez, encuentra como uno de sus fundamentos en el principio de solidaridad, pues todo aquél que cuente —fuera de un umbral mínimo de subsistencia— con una manifestación de riqueza que permita la imposición, deberá soportarla con la finalidad de solventar las diversas necesidades de la sociedad en su conjunto

Sin embargo, el propio precepto constitucional que prevé la obligación tributaria —31, fracción IV— también consagra principios de justicia fiscal, los cuales constituyen las bases que rigen la actuación de las autoridades en materia impositiva.

Tradicionalmente se habían interpretado en forma aislada los referidos principios de justicia tributaria —legalidad, proporcionalidad y equidad— o, en el mejor de los casos, se les ha conceptualizado como una subespecie, específica para la materia fiscal, de otros derechos fundamentales genéricos, por ejemplo, la equidad tributaria se visualiza como parte del género del derecho a la igualdad.

Pese a ello, en décadas recientes la doctrina y la jurisprudencia han comenzado a percibir la estrecha vinculación de las obligaciones y principios que prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con diversos numerales del propio texto fundamental, sobre todo aquellos relacionados con aspectos de políticas económicas y sociales.

Lo anterior, parece lógico si se toma en consideración el corte de Estado social y democrático que nuestro país aspira a concretar en la realidad social y económica, el cual encuentra fundamento constitucional, entre otros, en los artículos 25 a 28 de la Constitución Federal.

En ese contexto, los principios de justicia tributaria se han vinculado con derechos fundamentales de carácter social y económico, ejemplo de ello es el principio de proporcionalidad tributaria, conforme al cual las personas deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o de la manifestación de riqueza que se pretenda gravar.

Actualmente se estima que la proporcionalidad tributaria no sólo tiene relación con el objeto del impuesto o manifestación de riqueza que se pretende soportar la imposición, sino que además, atendiendo a aspectos de carácter económico y social, se le ha vinculado con el derecho al mínimo vital, el cual tiene fundamento, entre otros, en los numerales 1, 25 y 123 constitucionales.

En ese contexto, el mínimo vital, como una vertiente del principio de proporcionalidad tributaria, exige que el establecimiento de contribuciones no tome únicamente en consideración aspectos de carácter meramente económico, sino también deben tutelarse aspectos de corte social como lo es el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, que se sustenta en 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.

En ese orden de ideas, el presente trabajo propone analizar la resolución que dio origen a la jurisprudencia 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.”*

Lo anterior, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, con la finalidad de establecer cuáles deben ser los elementos a considerar cuando se establecen, acotan o suprimen, deducciones de tipo personal a las personas físicas.

En otras palabras, se pretende establecer cuáles elementos tienen que considerarse como parámetro para un control de constitucionalidad tratándose de normas tributarias que regulen las

deducciones de tipo personal, aplicables a personas físicas, en el caso de un tributo directo como lo es el impuesto sobre la renta.

Ello con el fin de poder determinar si la resolución y jurisprudencia establecieron un parámetro y un análisis adecuado del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la luz del derecho al mínimo vital.

Para lograr lo antes expuesto, se propone identificar las reglas y principios involucrados en el caso y decidir si su escrutinio requiere de una mera subsunción o, en su caso, de una ponderación.

Asimismo, se partirá de la premisa consistente en el marco doctrinario relativo al derecho al mínimo vital como una vertiente del principio de proporcionalidad tributaria y, una vez establecido todo lo anterior, se analizará (a la luz de los conceptos previamente señalados) el criterio establecido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia y ejecutoria de referencia.

I. Identificación de principios y reglas involucradas.

El derecho constitucional tributario puede definirse como un conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado.

Se trata de la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares, a favor de los Estados, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ésta procura.

Sainz de Bujanda señala que la constitucionalidad de una materia, y, por tanto, de la tributaria, se traduce técnicamente en el establecimiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, por consiguiente, al ejercicio del poder que la elabora. Dice: *“Cuando se habla de límites materiales del poder tributario ordinario no quiere, por tanto, aludirse sino a los criterios impuestos por la Constitución a los que ha de amoldarse la legislación ordinaria. La mayoría de ellos son principios de justicia, en cuanto que con los mismos trata de asegurarse un justo reparto de la carga tributaria”*.

En otra parte, el profesor español refiere, con relación al principio de seguridad jurídica que *“cuando el valor de la seguridad se convierte en un contenido de una norma constitucional, que reconoce y ampara el derecho a la seguridad, es claro que ese enjuiciamiento*

*será ineludible para decidir si las normas situadas en un plano subordinado se acomodan o no al expresado postulado, y si deben, en consecuencia, reputarse constitucionalmente legítimas”.*¹

Entonces para resolver los continuos problemas que se presentan en el ámbito de interpretación y aplicación de normas jurídicas en la materia fiscal, sobre todo en temas que tienen que ver con los derechos fundamentales, es imprescindible tomar en cuenta si se está frente a un principio o una regla, pues de ello dependerá el análisis que se realice para dirimir los conflictos jurídicos, esto es, si se debe realizar una mera subsunción o bien una ponderación.

Así, la distinción entre reglas y principios constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales.²

En su obra *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Robert Alexy explica que tanto las reglas como los principios son normas, cuya distinción es cualitativa. Así, señala que: *“los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”*³, por lo que se trata de mandatos de optimización.

¹ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2642/8.pdf>

² CIANCIARDO, Juan. *El ejercicio regular de los derechos. Análisis y crítica del conflictivismo*. Editorial Ad hoc, Argentina, 2007. p. 200.

³ ALEXY Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Segunda edición. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2014. p.p. 67 y 68

Cruz Parceró en su obra *El lenguaje de los derechos. Ensayo para una teoría estructural de los derechos*, haciendo referencia al modo en que Atienza y Ruiz Manero caracterizan a los principios, dice que los principios se suelen dividir en principios en sentido estricto y directrices.

Al efecto sostiene: *“En el caso de los principios en sentido estricto, la solución normativa contiene un deber, prohibición o permiso de realizar una conducta, esto es, ordena cierta acción o acciones. En el caso de las directrices, la solución normativa califica deónticamente el logro de cierta finalidad o estado de cosas”*⁴.

Por otra parte, *“las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no... contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible”*.

La diferencia más importante entre principios y reglas se muestra a las distintas soluciones a las que se llega en las colisiones de principios y en los conflictos de reglas.

Cuando se trata de conflicto de reglas una desplaza a la otra de dos formas: ya sea cuando se introduce en una de las dos normas una cláusula de excepción que invalide el conflicto, o bien, al declarar inválida una de las reglas.

⁴ CRUZ Parceró, Juan Antonio. *El lenguaje de los derechos. Ensayo para una teoría estructural de los derechos*. Editorial Trotta. p. 82 (p.p. 207).

En cambio, en las colisiones de principios, uno de ellos debe ceder pero no lo hace definitivamente, en otras palabras, un principio precede a otro.

Resulta interesante la postura que sostiene Cianciardo de que las reglas proporcionan una solución al caso, las cuales, incluso, pueden crearse a partir de la ponderación de los principios en juego y las circunstancias del litigio, ya que el principio que prima lo hace sólo en esas circunstancias concretas por lo que puede no ocurrir lo mismo en otras distintas. Por tanto, más que de primacía de un principio sobre otro, correspondería hablar de no aplicabilidad en el caso del principio postergado. La nueva regla tendrá como supuesto de hecho las circunstancias del caso, y como consecuencia jurídica la del principio de mayor peso.

En resumen, los principios son mandatos de optimización y como tales se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.

Por otro lado, mientras las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o incumplidas, los principios son susceptibles de una aplicación o cumplimiento gradual.

En la tesis de jurisprudencia motivo de análisis, se encuentra la existencia del artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece:

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

(...)

*El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo 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.*

(Énfasis añadido).

Como puede advertirse, el precepto citado permite que las personas físicas al calcular el impuesto sobre la renta anual realicen las deducciones personales ahí enumeradas con la limitante de que el monto total de aquéllas no exceda 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 sus ingresos, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

Es claro que dicha norma jurídica constituye una regla que admite una conducta determinada con un alto grado de precisión, es decir, la autorización de deducir gastos personales hasta cierto límite.

Dicha regla se confronta con un principio, el derecho al mínimo vital el cual constituye un mandato de optimización que, como tal, se caracteriza porque puede ser cumplido en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.

El derecho al mínimo vital, a su vez, implica el estudio de otros principios de justicia tributaria, principalmente el de proporcionalidad.

Entonces, en el caso, no existe un conflicto de ponderación de principios, sino más bien, el problema que se presenta tiene que ver con la concepción de uno de ellos a la materia fiscal.

II. Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) y resolución que le dio origen.

La jurisprudencia **2a./J. 27/2017 (10a.)**, que es objeto de estudio en el presente trabajo, es de rubro y contenido siguientes:

RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL. *Las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, no deben reconocerse forzosamente por el legislador como aminoraciones para determinar la base gravable del impuesto, sino que se encuentran inmersas en el ámbito de libertad de configuración en materia tributaria por constituir gastos fiscales, los cuales tienen su origen en la disminución o reducción de gravámenes, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. Por otra parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el derecho al mínimo vital abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, lo que implica la obligación para el Estado de garantizar (y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa) que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; aunado a ello, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa. Lo anterior, correlacionado con el principio de generalidad tributaria (la regla general consiste en que todos aquéllos, con un nivel económico mínimo, están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que las exenciones, beneficios o estímulos fiscales son*

la excepción), permite concluir válidamente que la circunstancia de que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculadas con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

La tesis de jurisprudencia transcrita se estableció por la reiteración de criterios que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos en revisión 855/2014, 919/2015, 1379/2015, 440/2016, y 867/2016, por lo que se cita la parte conducente de la resolución que recayó al asunto mencionado en primer lugar en la que se trata el tema que nos ocupa.

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 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:

(Se transcribe)

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

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

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

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

enfoque el que debe prevalecer para analizar la regularidad constitucional del límite a las deducciones personales.

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

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

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

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

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

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

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

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o

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

...

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

...

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

...

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

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

...

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

...

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

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

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

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

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

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

de producir el ingreso, es decir, las deducciones, cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.

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

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

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

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

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

Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos

o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

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

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

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

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

neta y tampoco influyen en la capacidad contributiva del ingreso, que es el objeto del gravamen de mérito.

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

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

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

Con base en las consideraciones expuestas, se está en condiciones de atender la problemática de fondo planteada por la recurrente, a través de los agravios vertidos en el recurso enderezado en contra de la sentencia de primera instancia, a saber: ¿la deducibilidad de las penas convencionales para efectos

del impuesto sobre la renta, es exigible constitucionalmente? Es decir, ¿se viola el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, al no autorizarse la deducción de las penas convencionales?

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

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

En atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que las erogaciones que lleguen a efectuarse por concepto de penas convencionales no se encuentran necesariamente vinculadas como costo de generación del ingreso y, por ende, no se desprende del artículo 31, fracción IV, «constitucional», la necesidad de que las mismas sean reconocidas como concepto deducible.

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

No tiene ningún sentido negar que las cantidades desembolsadas por concepto de penas convencionales

tienen un efecto en las finanzas del causante que las paga, pero debe tomarse en cuenta que no es ésta la nota esencial de las deducciones que deben reconocerse, sino que, adicionalmente, debe observarse una conexión necesaria con su actividad, es decir, debe tratarse de erogaciones operativas que presuntamente tengan una incidencia en el desempeño ordinario del negocio.

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

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

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las

condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales. (32)

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

reconocimiento no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

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

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

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

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

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

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

Asimismo, se estableció que, en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un

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

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

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

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: 'DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.', la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del

contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o 'beneficios', las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados 'gastos fiscales', es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios

fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público. (34)

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

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

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

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

objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

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

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

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

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

conceder, a efecto de que el impuesto sobre la renta respete el principio de proporcionalidad tributaria.

Las consideraciones que preceden se corroboran con el hecho consistente en que, en los amparos en revisión 118/2012(35) y 3225/2013,(36) la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicando los conceptos de deducciones estructurales y no estructurales, analizó si las limitantes impuestas a una deducción personal -gastos médicos y dentales- viola el principio de proporcionalidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

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

disminuirse de la base gravable para el cálculo del impuesto a pagar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas."(37)

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

dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos - y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador-, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado título IV y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido."(38)

RENTA. LA MECÁNICA DEL ARTÍCULO 177, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006, SE JUSTIFICA POR SU NATURALEZA CEDULAR. Tomando en consideración que la fuente de riqueza es elemento revelador de la capacidad contributiva, la mecánica prevista en el referido artículo 177, primer párrafo, consistente en sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II, de dicho título, encuentra razón de ser en su naturaleza cedular, derivada de la existencia de diferentes categorías de ingresos, en función de las distintas fuentes que los generan. Así, siendo dicho origen uno de los elementos para establecer la base gravable, por revelar la fuente

de riqueza, es dable que se otorgue, a cada hipótesis de las contempladas en los referidos capítulos, un tratamiento tributario distinto, en el que el régimen jurídico aplicable a un supuesto específico no afecte a otro y, en esa virtud, la mecánica establecida en el apartado legal analizado resulta constitucional. (39)

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

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

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

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

Por otra parte, partiendo de la premisa de que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, al no estar relacionadas con la estricta indispensabilidad de la generación del ingreso, se advierte que también son infundados los diversos argumentos del recurrente, en los que, medularmente, señala que el legislador debe reconocer en su totalidad las deducciones

personales, al estar relacionadas con las condiciones que permiten al individuo tener una vida digna y satisfacer los derechos a la salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador.

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

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

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

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

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

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

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

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

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.-El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo

de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales."(40)

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

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

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

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

legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias. (41)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por otro lado, la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas

conductas, no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible.

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

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

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

“SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos.

Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario -y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales-, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades no lucrativas, pero no es un desincentivo -como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones-, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este Alto Tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no sólo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado Social de Derecho, al provocar una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en

relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que sólo deja de hacerlo, válidamente -sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos-, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga."(43)

En ese orden de ideas, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

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

De tal forma, el Estado tiene a su alcance diversos medios para proveer servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no existe precepto constitucional que obligue a que ello se realice forzosamente a través de beneficios

o exenciones fiscales, sino que conforme a la amplia libertad de configuración tributaria a la que se hizo referencia en párrafos precedentes, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.

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

- El derecho al mínimo abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, en las condiciones en las que el artículo 25 constitucional prescribe que corresponderá al Estado: "la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales", cuya seguridad protege la propia Constitución.
- El trazo constitucional permite apreciar que el derecho al mínimo vital exige del Estado el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, en la medida en la que se postula la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.
- Consecuentemente, el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna -en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación- a la que se refiere la parte

dogmática del Texto Constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.

- Ello es concordante con lo establecido en instrumentos internacionales que actualmente son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Fundamental, en los que se refleja la proyección que debe tener el Estado para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa.
- En efecto, los derechos fundamentales de libertad y la economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales entre las personas; sin embargo, el Estado social que describe nuestra Constitución exige la disminución de dichas desigualdades. En tal virtud, la justicia social exigida por el Texto Constitucional, debe procurarse, a fin de perseguir la disminución de las desigualdades reales existentes en la sociedad, desde luego, sin que ello implique atentar contra las instituciones jurídicas que protegen la libertad individual.
- Como puede apreciarse, el Estado asume la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.
- En este sentido, el advenimiento del Estado social ha implicado una ampliación del ámbito funcional del propio Estado en tres direcciones fundamentales: en el de la asistencia social, en el de la intervención y tutela de la economía, y en el de la remodelación social.
- De esta forma, el derecho al mínimo vital se encuentra claramente vinculado con las prestaciones de procura existencial a las que se ha hecho alusión, las cuales se encuentran no sólo proclamadas, sino también garantizadas por el Texto Constitucional.

- En síntesis, puede afirmarse que el derecho al mínimo vital, en el marco de la procura existencial que corresponde al Estado, se materializa -como se había afirmado- en las diversas medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.
- En concreto, ello implica la obligación para el Estado de garantizar -y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa- que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud -incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación-, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; asimismo, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa; en este sentido, debe otorgarse una marcada protección a los derechos y libertades personales, tanto sociales como económicos.
- Como puede apreciarse, el derecho al mínimo vital abarca todas las medidas estatales, ya sea de prestación directa, de conducción rectora o de supervisión que se encaminan a procurar que todo individuo cuente con igualdad de oportunidades, en un marco mínimo de bienestar.
- Puede también precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, a la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben el salario mínimo.

- No es válido sostener que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, demanda que necesariamente se incorpore una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y, en lo que hace a este tema, determinar si, en un momento determinado, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro.
- El derecho al mínimo vital debe contemplar la posibilidad de que la persona no vea mermado su patrimonio, sino en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva y, por ende, evidencie contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales, pero puede sostenerse que el derecho al mínimo vital también abarca acciones positivas del Estado, que van más allá de estos requerimientos básicos y que se refieren a la necesidad de que se generen condiciones que posibiliten el libre desarrollo de la personalidad, como expresión de la dignidad de los individuos.
- El requerimiento de que se respete el derecho al mínimo vital no tiene que implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, sino que, en la medida en la que el Estado provea directamente de estos satisfactores -lo cual, no es más que una definición de políticas públicas-, puede desde luego quedar autorizado el establecimiento de tributos. En otras palabras, mientras el Estado garantice por medio de sus políticas y programas la satisfacción plena de los requerimientos del derecho al mínimo vital, ello se traduciría en que los particulares ya no se enfrentarían con la necesidad de sufragar ellos estos gastos, traduciéndose lo anterior en la posibilidad de configurar los gravámenes atendiendo a la mayor disponibilidad de recursos en manos de los gobernados.

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

De ello se aprecia que se ha considerado que el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna -en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación- a la que se refiere la parte dogmática del Texto Constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.

Asimismo, abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, lo que implica la obligación para el Estado de garantizar -y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa- que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud -incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación-, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; aunado a ello, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa.

En este sentido, se aprecia que los diversos derechos fundamentales y necesidades básicas no únicamente deben satisfacerse a través de un mecanismo único y determinado con que cuente el Estado, sino que ello puede llevarse a cabo a

través de las diversas medidas positivas y negativas que tiene a su alcance, incluso, mediante diversas prestaciones relacionadas con alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, etcétera.

Pues bien, de las consideraciones que anteceden es válido concluir que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Efectivamente, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que tal circunstancia no implica que exista el derecho constitucional de exigir que esa tutela invariablemente se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un beneficio fiscal determinado, como lo sería el otorgar la deducción total de erogaciones que no están vinculadas indispensablemente con el ingreso gravado. De ahí lo infundado de los correlativos agravios de la recurrente, en el sentido de que las erogaciones relacionadas con las deducciones personales deban concederse en forma íntegra ante la obligación estatal de brindar y proteger servicios básicos y derechos fundamentales.

En consecuencia, puede afirmarse que, mientras que la Constitución Política claramente establece como responsabilidad estatal el que se garantice a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse, si bien no se soslaya el hecho de que, en ausencia de políticas, planes o programas que consigan dicho

propósito mediante acciones positivas de la administración pública, sí resulta indispensable que la tributación no penetre en los signos de capacidad que son destinados por las personas que apenas cuentan con lo suficiente para cubrir dichos requerimientos esenciales.

Sin embargo, tal circunstancia no genera que, en caso de que el legislador no conceda una deducción o limite una ya concedida - sobre todo si tiene el carácter de no indispensable para generar los ingresos o no estructural-, ello genere que el tributo respectivo sea violatorio del derecho al mínimo vital.

En todo caso, para el respeto de ese derecho, el gravamen no deberá incidir en ingresos mínimos de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para cubrir sus requerimientos básicos, lo cual puede conseguirse a través del establecimiento de montos exentos y sólo en el caso de que las entradas sean superiores a los límites básicos, los excedentes podrán ser gravados.

Como ejemplos de ese tipo de medidas de carácter tributario, lo son las diversas exenciones previstas para las personas físicas en los artículos 92 y 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en el cual se señalan distintos ingresos que no serán gravados, así como la prohibición de efectuar retenciones por salarios o ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Es aplicable, por el criterio que informa, la tesis P. XI/2013 (9a.), del Tribunal Pleno, cuyos rubro y texto se transcriben:

RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). El precepto referido establece el esquema de tributación en el impuesto sobre la renta del ejercicio para personas físicas, mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la base gravable, según el rango en que ésta se ubique en función de su cuantía. Sin embargo, el hecho de que no prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los ingresos del causante que estarían vinculados a los gastos elementales de subsistencia, no implica una violación al derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del título IV, denominado "De las personas físicas" de esa ley), aunado a que se establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias."(44)

En conclusión, esta Segunda Sala estima que el límite al monto de las deducciones personales que pueden aplicar las personas

físicas, previsto en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el diverso 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello es así, porque a tales deducciones personales les resultan aplicables los criterios que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido respecto de la vinculación de las erogaciones con la obtención o producción del ingreso y su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta -las que cumplen con esa vinculación se conceptualizan como estructurales, mientras que las que no guardan tal relación son no estructurales-.

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

Dicha necesidad de vinculación entre la erogación y el ingreso se confirma con la característica cedular del impuesto sobre la renta, tratándose de personas físicas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen

tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso; de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible y, por esa razón, la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso".

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

Además, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.

Por ende, la limitante del monto permitido respecto de las deducciones personales que establece la norma reclamada, no viola el principio de proporcionalidad tributaria -los argumentos al respecto son inoperantes, por tratarse de deducciones no estructurales-, ni el derecho al mínimo vital -tales planteamientos son infundados-.

De la resolución transcrita en párrafos anteriores, se desprende que el problema jurídico a dirimir consistió en determinar si la

limitación a las deducciones personales prevista en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede o no el derecho al mínimo vital que, entre otros preceptos, se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos –como proyección del principio de proporcionalidad– tomando en cuenta que se trata de erogaciones para cubrir las necesidades básicas de los individuos.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que no existe violación al derecho al mínimo vital pues si bien las deducciones personales pueden tener alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, lo cierto es que 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, al conceder 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.

Para estar en aptitud de determinar si la decisión del Alto Tribunal se encuentra suficientemente soportada con base en los derechos mencionados, a continuación se expone el marco doctrinal correspondiente.

III. Análisis doctrinal.

3.1 Impuesto, su finalidad.

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado requiere de recursos, los cuales provienen, básicamente, de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien, las recaudadas de la riqueza de los gobernados con base en la potestad de imperio del Estado.

Una división de los ingresos cita que éstos se dividen en dos grupos:⁵

a. Ingresos tributarios. Comprenden los impuestos, las aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias; e

b. Ingresos financieros. Constituidos por empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos de deuda pública, la amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, reevaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

Es cierto que la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, es la cobertura del gasto público con base

⁵http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Derecho_administrativo_II.pdf

en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, tal y como lo ordena el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y no la estabilidad económica ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones.

Por lo que, aun cuando el impuesto puede además contribuir a lograr esos objetivos, no son su finalidad esencial, ni son los que justifican el especial tratamiento que el tributo merece dentro del orden constitucional.

Para ese efecto, habría que acotar, en forma escrupulosa y precisa, el campo de juego del tributo dentro de la política económica, pues se corre el peligro de que tan cruciales y fundamentales cuestiones se dejen al puro juego o “decisionismo” político, como si no existiesen límites jurídicos.

Como el impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos y fortalece la actuación financiera del Estado como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social y política es imprescindible que su creación se apegue a los principios de justicia tributaria establecidos en la Carta Magna.

3.2 Principios de justicia tributaria.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos “... *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”.

El mandato constitucional establece un sistema de principios de justicia tributaria sustantiva, a saber: generalidad, proporcionalidad, equidad, legalidad y destino a gasto público.

3.2.1 Principio de generalidad.

Tiene como base el hecho de que todos deben pagar impuestos, o en sentido negativo, nadie se encuentra exento de la obligación de contribuir al gasto público.

Esta obligación está limitada a la existencia de capacidad contributiva de los gobernados.

Sobre el principio de generalidad, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación explicó que “... *establece en sentido afirmativo la obligación de contribuir para el gasto público y para el legislador la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios o*

áreas inmunes, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse.”⁶

3.2.2 Principio de legalidad.

El principio de legalidad en materia tributaria –regulado en el precepto constitucional citado y en el diverso 73-, significa que para el establecimiento de las contribuciones, es necesaria una ley formal, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.

De dicho principio derivan, a su vez, dos subprincipios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica.

El primero de ellos contiene una exigencia en el sentido que sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa pueda exigirse al gobernado el pago de contribuciones con la finalidad de soportar la cobertura financiera que entraña la producción de los bienes y servicios públicos.

⁶ Tesis 2a. L/2012 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, julio de 2012, Tomo 2, página 1,258, de rubro: “PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES”.

En palabras de Eusebio González, este principio exige, además de una ley para crear un tributo, que se definan todos los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, al menos, el hecho imponible y los sujetos (activo y pasivo); respecto al resto de los elementos (formales o de carácter cuantitativo como son la base y la tarifa o tasa), la ley debe precisar los criterios esenciales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la administración al regularlos y, favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo.⁷

Bajo este principio no se puede crear un tributo sino mediante ley ordinaria, además debe regular sus elementos esenciales, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, como lo ha establecido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de rubro: *“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUADARLOS”*.

3.2.3 Principio de equidad.

El principio de equidad se traduce en la exigencia de 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.

⁷ GONZALEZ Eusebio. Derecho Tributario I. Editorial Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994. p.p 146 y 147.

Bajo aquélla máxima el legislador está obligado a crear categorías de contribuyentes 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.

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

3.2.4 Principio de destino a gasto público.

El destino al gasto público se traduce en que las recaudaciones deben sufragar el gasto de la Federación, Estados y Municipios, sean generales o específicos, y también pueden servir a fines extrafiscales, como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar.

Este principio conlleva que el Estado al recaudar los impuestos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés

colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental.⁸

3.2.5 Principio de proporcionalidad.

Básicamente consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Así lo ha definido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia, por reiteración, P./J. 109/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, de título y texto siguientes:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una

⁸ Jurisprudencia P./J. 15/2009, de rubro: "GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES", del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, página 1,116.

auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

3.2.5.1 Capacidad contributiva.

En su obra intitulada “Derecho Tributario”, el doctor Eusebio González expone que la capacidad contributiva o capacidad económica tiene dos conceptos: el jurídico-positivo, que expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normatividad tributaria vigente; y el ético- económico, en el cual “...se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro, la necesidad que de tales recursos tiene”⁹, lo que se traduce en un renta disponible.

Puntualiza que la capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado, es decir, enunciado pero no definido, y al respecto, y tomando en cuenta que el concepto de capacidad alude a una <aptitud para>, se refiere a la aptitud del gobernado para soportar el impuesto.

⁹ GONZALEZ Eusebio. Derecho Tributario I. Editorial Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994. p.p. 154.

Así, dado que el impuesto es una transferencia de recurso a título definitivo, en justicia, sólo puede exigirse a quienes tienen a su disposición recursos económicos a título definitivo, es decir, que no se deban a nadie, por lo que el contribuyente puede disponer con total libertad jurídica y moral para entregarlos a la hacienda pública.

“Los más recientes estudios presentan concordancia sustancial en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.), los incrementos del valor del patrimonio. Cada uno de estos hechos ilumina una parte de la situación económica del sujeto y todos en su conjunto componen su situación económica global”.¹⁰

“Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de la tributación es, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación. El legislador, en ningún momento, está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiesten. Así, la presencia de una renta, de patrimonio o de un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados, y presumen su aptitud contributiva. Entendamos: quien tenga un ingreso seguro y reiterado en el tiempo, cuente con ciertos bienes o, en su caso, exteriorice determinados gastos, es, en una

¹⁰ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, primera edición, 1980, p. 260.

primera aproximación, un sujeto susceptible de participar en el concurso de los gastos públicos”.¹¹

Es importante señalar que la doctrina como las legislaciones de otros países, entre ellos, España, se refieren de forma indistinta a los conceptos capacidad contributiva y capacidad económica, es decir, se tratan como un mismo concepto.

Sin embargo, la doctrina italiana sí establece una diferencia pues no toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque la capacidad económica abarca elementos que exceden a la capacidad contributiva, como, por ejemplo, el mínimo exento y el límite que impone la prohibición del alcance confiscatorio, por lo que la capacidad económica se constituye como el universo, situándose la capacidad contributiva en un conjunto de la capacidad económica que se encuentra disponible para cumplir con los fines tributarios.

Así, “... *toda capacidad contributiva tiene fundamento en la capacidad económica, por lo que esta última de ninguna manera es sinónimo ni equivalencia de la capacidad contributiva... que se encuentra expedita para contribuir al sostenimiento del gasto público, y*

¹¹ GARCÍA BUENO, Marco César. El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, primera edición, p. 5.

de donde deriva necesariamente la ubicación de mínimo exento o mínimo vital.¹²

En palabras de Hugo Carrasco Iriarte, la capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga; o puede establecerse también, a manera de complementación que la renta es si no la mejor, la expresión por excelencia de la capacidad de pago (económica).

Calvo Nicolau también señala que la capacidad contributiva y la económica son dos conceptos diversos. Identifica la capacidad económica con el haber patrimonial (que se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones, por lo que entre mayor sea el haber patrimonial mayor será la capacidad económica de un individuo).

Por lo que hace a la capacidad contributiva dice que para efectos fiscales no todos los incrementos en el haber patrimonial ni todas las disminuciones se toman en cuenta para determinarla por lo que señala que mientras que con las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial de sujeto al que pertenece, con las de derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que se podría llamar un haber patrimonial calificado, debido a que no todos los ingresos ni

¹² ARCINIEGA FLORES, Natalia. El mínimo exento y la capacidad contributiva. Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García. Editorial Novum. México, 2014. p. 105.

todos los gastos y pérdidas se toman en consideración para determinar la posibilidad real de compartir sus bienes con el Estado.¹³

Tomando en cuenta las definiciones anteriores, puede deducirse que la capacidad contributiva trae aparejados otros principios o bien elementos (citando a Jorge Luis Revilla de la Torre):

a. Elemento objetivo o principio del neto objetivo. Se traduce en la necesaria conexión del presupuesto de hecho con una manifestación objetiva de riqueza –renta, patrimonio o gasto–.¹⁴

La base imponible es igual a la renta neta, esto es, la que resulta de disminuir de los ingresos procedentes de la actividad productiva las deducciones autorizadas por el legislador.

b. Principio del neto subjetivo. Obedece a la aptitud global, con la adecuación de la carga tributaria a las condiciones personales y familiares del sujeto obligado, se grava el volumen de recursos en función de las necesidades del sujeto obligado.¹⁵

Este elemento se relaciona con la subjetivización del tributo, que se produce cuando los elementos de cuantificación de la deuda tributaria –base imponible, deducciones y tipo de gravamen– se

¹³ CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado de Impuesto sobre la Renta. Tomo I. Editorial Themis. México, 1995. p. 414.

¹⁴ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. El principio de capacidad contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 2004. p. 248.

¹⁵ *Ibíd.* p.p.247 y 248.

acomodan a las circunstancias personales del sujeto obligado, principalmente mediante exenciones, reducciones en la base y, en algunos casos, deducciones en la cuota.¹⁶

3.2.5.2 Elementos de subjetivación de la carga tributaria.

3.2.5.2.1 Exención.

Como instrumento de subjetivación no puede fundarse en los postulados de la doctrina tradicional en los que es considerado como excepción a la regla de imposición, sino que se debe ubicar como elemento integrador orientado a la adecuación de la carga tributaria a la concreta capacidad contributiva del sujeto obligado.

La excesiva amplitud con la que el legislador concibe los presupuestos de hecho tributarios, en su intento de alcanzar toda manifestación de riqueza de los gobernados, debe integrarse con otro elemento limitador que opere desde el mismo hecho imponible, que modula la carga impositiva conforme al principio de capacidad contributiva.

La exención se motiva y justifica en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir, los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere

¹⁶ Ibídem. p.p.249.

otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva.¹⁷

3.2.5.2.2 Deducciones y reducciones.

Se trata de instrumentos que tienen como finalidad subjetivizar o personalizar el impuesto cuya variación se encuentra en los efectos económicos, pues juegan en la base, o bien en la tasa.

Debe precisarse que el sistema tributario mexicano únicamente establece la figura de deducciones como aquellos conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente e inciden en la base gravable.

Es interesante la posición adoptada por la doctrina alemana respecto de las deducciones, en específico, en el ámbito de la imposición sobre la renta, pues se comienza a distinguir entre aquellos componentes negativos que afectan a la renta en sí misma (necesarios para su obtención) y aquellos que inciden sobre la misma renta pero en la medida en que afectan a su perceptor; así, algunos autores trabajan sobre el *nettoprinzip* en sentido objetivo y subjetivo.

¹⁷ GONZÁLEZ LUNA, María de los Ángeles. Los beneficios fiscales en la doctrina. Lecciones de Derechos Tributario inspiradas por un maestro. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá, 2010. p.815.

En este último se trata de perfeccionar las valoraciones inherentes a la serie de deducciones que se dan en el marco del impuesto sobre la renta (especialmente los gastos de guardería, el tema del mínimo familiar, el tratamiento de las pensiones alimenticias, las exenciones por hijos, etcétera); en general, se reconduce su tratamiento a tres grandes grupos de gastos susceptibles de deducción en función del principio del neto: los gastos especiales (*sonderausgaben*); las cargas extraordinarias (*aubergewöhnliche*) y el mínimo de existencia (*existenzminimum*).

El análisis de estas deducciones es una cuestión que se perfila mediante el empleo de la tónica, prácticamente de forma casuística, pues dependerá de la estructura del propio ordenamiento tributario en el que actúen, así como del concreto diseño que haga el legislador en cada presupuesto de hecho. Se trata además de una cuestión que no sólo puede analizarse desde la óptica del derecho tributario, sino que requiere coordinarse con el derecho social, en el entendido que el Estado no debe quitar al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta, hay, por tanto, en este sentido una unidad constitucional de valores entre ambos derechos.¹⁸

Por tanto, debe efectuarse una valoración de conjunto pues solo deben considerarse como disminución de capacidad económica aquellas minoraciones en los ingresos que no se encuentren cubiertas por subsidios de carácter social.

¹⁸ VELARDE ARMAYO; María Silva. Ob. Cit. p. 94.

Por lo que el estudio debe efectuarse deducción por deducción, para establecer el valor y el tratamiento que el Estado en su conjunto brinda a una determinada situación de carácter personal y familiar. Se trata de buscar un punto de equilibrio entre la imposición de rentas ficticias y la obtención de un tratamiento minorativo en base a circunstancias que ya han sido consideradas a nivel presupuestario; nuevamente, las vertientes de los ingresos y gastos públicos se yuxtaponen como partes integrantes del sistema financiero, donde los gastos (directos fiscales) deben necesariamente contemplar información cruzada para evitar una duplicidad de esfuerzos económicos del Estado por idéntico concepto.

c. Principio del Mínimo exento, mínimo vital o mínimo no imponible. Se constituye como un límite al principio en virtud de que tiene como propósito garantizar la subsistencia de la persona y su familia.

3.3 Derecho al mínimo vital.

Se trata de un derecho desarrollado mediante la doctrina y la interpretación y alcance que de las máximas constitucionales se han realizado mediante la jurisprudencia.

En efecto, su antecedente se encuentra en la materia laboral, en específico, en las legislaciones de Nueva Zelanda y Australia que, a finales del siglo XIX, introdujeron el concepto de salario mínimo como aquel que permite asegurar la satisfacción de las necesidades

del trabajador y su familia; concepción que ha venido evolucionando para ampliar su espectro no sólo en aquel campo.

Prieto Sanchís afirma que el derecho al mínimo vital podría construirse a partir del derecho a la vida, del principio del Estado social, conectado a la dignidad de la persona y también de algunos principios rectores, como el derecho a la protección de la salud.

A su vez, Jimena Quesada pone de manifiesto cómo este derecho puede deducirse de diversos preceptos contenidos en la Constitución Española, en la medida en que estos principios rectores consagran la protección básica y mínima de determinados colectivos vulnerables frente a la eventual insuficiencia de recursos.

Asimismo, este autor explica que el derecho a un mínimo vital se justifica tomando como base dos principios. Por una parte, la libertad real pues, para que los individuos puedan disfrutarla es preciso que dispongan de un mínimo de seguridad económica, es decir, que cuenten con recursos materiales mínimos.

Por otra parte, se encuentra el principio de igualdad ya que el aseguramiento de las condiciones materiales mínimas de la existencia es necesario para conseguir la igualdad real de todos los individuos de una comunidad, que es una de las finalidades que persigue el Estado social.

El derecho al mínimo vital en el ámbito internacional tiene su fundamento en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el diez de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho mediante el reconocimiento de: a) el derecho del trabajador a recibir una remuneración equitativa y satisfactoria que le asegure a él y a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana, complementada con otros medios de protección social; y b) el derecho de toda persona a un nivel adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud (asistencia médica), el bienestar, alimentación, vestido, y servicios sociales necesarios.

En el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales aprobado por dicha Asamblea en mil novecientos sesenta y seis, se reitera el derecho de los trabajadores a dicha retribución, así como el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados y a una mejora continua de la condición de existencia, para lo cual los Estados parte deben tomar las medidas apropiadas para asegurar la efectividad de ese derecho.

En el ámbito interamericano, la Carta de Organización de los Estados Americanos dispone que todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica.

De lo hasta aquí apuntado se desprende que si bien no existe un reconocimiento expreso del derecho del mínimo vital, lo cierto es que se deduce de otros derechos garantizados.

En el ámbito puramente contributivo, la protección del derecho al mínimo vital ha sido reconocido como un derecho que deriva de los principios que informan al Estado democrático social de derecho, en particular el de solidaridad y el que deriva del concepto de dignidad humana, de donde se deduce el criterio de que las personas no serán obligadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, por lo que el legislador no debe gravar los recursos necesarios para la subsistencia de aquéllas.

Natalia Arciniega Flores, en su artículo titulado “El mínimo exento y la capacidad contributiva” retoma a diversos autores que pretenden definir qué es el mínimo exento o el mínimo no imponible, los cuales se traen a colación.

Pérez de Ayala señala que el mínimo exento es la exoneración de aquellos recursos que se estima de primera necesidad, por el hecho de ser persona, y sobre los que el impuesto no debe recaer.

Queralt sostiene que por exención del mínimo vital se entiende la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, ya que se encuentra afectada a la satisfacción de las necesidades vitales de su titular.

Pauner Chulvi estima que el mínimo vital 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.

Para Moschetti, el mínimo exento no es un mínimo vital para lograr la supervivencia, sino un mínimo para una existencia libre y digna y no sólo para el contribuyente sino para la familia entera.

Eusebio González y Teresa González exponen que el mínimo exento o mínimo vital es la expresión de la capacidad económica relativa –que es la medida de la potencialidad para pagar tributos-, por lo que el concepto puede ser entendido después del aseguramiento de la capacidad del sujeto para cubrir sus necesidades vitales.

La consideración de dicho concepto se ha formulado en dos grandes bloques¹⁹:

1. La justificación de su presencia en el ordenamiento, como expresión propia del principio de capacidad contributiva, y su supuesta correspondencia con otros límites a la imposición (la no confiscación);
y

2. El análisis de su propio contenido, es decir, el debate acerca de su manifestación individual o familiar.

¹⁹ VELARDE ARAMAYO, María Silvia. Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1997. p.p.77-85.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no existe un reconocimiento expreso de un mínimo vital; sin embargo, se desprende de la interpretación sistemática de los artículos 1, 3, 4, 25, 26, 27, 28 y 31, fracción IV, tal como lo ha explicado lo Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 1780/2006 en sesión de treinta y uno de enero de dos mil siete, que dio origen a las tesis aisladas 1a. XCVII/2007²⁰ y 1a. XCVIII/2007²¹, cuyos rubros y contenidos son, respectivamente:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO. *El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un **mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente.** Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona*

²⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793.

²¹ *Ibíd*em, página 792.

pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.

(Énfasis añadido).

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la

medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir.

Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

(Énfasis y subrayado añadidos).

En la resolución que dio origen al criterio citado con anterioridad, la Primera Sala del Alto Tribunal sostuvo, en esencia, que en materia fiscal el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludiblemente y manifiestamente agraven su situación en penuria, pues aun cuando los causantes deben participar con las cargas públicas, deben hacerlo con apego a su capacidad contributiva en la medida que ésta exceda un umbral mínimo, el cual constituye un límite que el Estado no puede y no debe traspasar.

Posteriormente, al resolver el amparo en revisión 811/2008, en sesión de cinco de noviembre de dos mil ocho, la Sala reiteró que el derecho al mínimo vital o existencial constituye una garantía fundada en la dignidad humana configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar una vida autónoma a fin de facilitar que los gobernados participen en la vida democrática y que, por tanto, la exclusión de la imposición a dicho mínimo permite cumplir con el principio de generalidad al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de gastos públicos, excepto aquéllos que al no contar con un nivel económico mínimo deben quedar al margen de la imposición.

La decisión quedó reflejada en la tesis 1a. X/2009, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena

Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 547, de título y contenido siguientes:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. *Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios; sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un*

nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.

(Énfasis añadido).

En sesión de diecinueve de septiembre de dos mil once, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió un paquete de asuntos que fueron motivo de dictamen por la Comisión del Mínimo Vital en los que determinó:

- En materia tributaria, el derecho al mínimo vital tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y **constituye una directriz** para el legislador en la medida que éste debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir.

- El derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole, acciones positivas y negativas que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones que prescribe el artículo 25 de la Carta Magna, sin referirse solamente a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución y que se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de

ciertas prestaciones en materia de procura, existencia o asistencia vital.

- El derecho al mínimo vital se configura desde el punto de vista tributario como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía por virtud de la cual el legislador al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a ese mínimo indispensable.

- Tratándose del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dicho principio no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos, por lo cual, no debe respetarse en idénticos términos para los beneficiarios, sino que debe analizarse en cada caso tomando en cuenta las características y las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.

- El principio de capacidad contributiva a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital no demanda necesariamente la incorporación de una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, por virtud de que corresponde al legislador el diseño del régimen legal del gravamen que implica definir si en un momento determinado resulta más adecuado en las

finalidades del sistema fiscal o más acorde con la realidad económica, un mecanismo u otro.

- Para cumplir con el requerimiento de dicho derecho se pueden emplear figuras tales como las exenciones (generales o acotadas bajo algún criterio válido), las deducciones generalizadas o bien las específicas por determinado concepto o la valoración de condiciones sistemáticas, como puede ser la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive las indirectas.
- El legislador sí ha reconocido parámetros razonables para cuantificar un nivel mínimo de subsistencia de acuerdo con la libertad de configuración dentro del sistema fiscal.

Las consideraciones señaladas dieron origen, entre otros criterios, a la tesis aislada P. VII/2013 (9a.)²², cuyos rubro y texto son:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que desde una óptica tributaria, el derecho al mínimo vital tiene fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como un derecho de los gobernados en lo general, independientemente de la manera en la que obtengan sus ingresos o de la prerrogativa establecida en el artículo 123 constitucional para la clase trabajadora, consistente en

²² Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I, página 136.

que se exceptúa de embargo, compensación o descuento el salario mínimo; pero también reconoce que el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral, y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución Federal, lo cual en términos de su artículo 1o., resulta concordante con los instrumentos internacionales que son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Suprema. En ese sentido, si el derecho al mínimo vital trasciende a lo propiamente tributario y se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, éste deberá asumir 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.

IV. Análisis de la jurisprudencia.

Una vez que se ha expuesto el marco teórico se procede al análisis de los razonamientos dados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con base en los cuales llegó a la conclusión de que la limitación de las deducciones personales no viola el derecho al mínimo vital.

La premisa medular de toda la argumentación jurídica gira en torno a que las deducciones personales no tienen el carácter de estructurales porque no guardan una vinculación directa con la generación del ingreso, sino que se trata de gastos contingentes que el legislador permite por consideración propia de los causantes; luego, no impactan en la capacidad contributiva del sujeto obligado.

La Segunda Sala enfatizó que si bien los gastos que realizan las personas físicas por los conceptos descritos en las diversas fracciones del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen un impacto económico en su patrimonio y que su reconocimiento en la disminución de la base por el legislador por razones sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscal, no se traduce en que exista un derecho constitucionalmente exigible para que sea a través de la vía tributaria que se cumpla con el principio del mínimo vital.

El Alto Tribunal calificó las deducciones personales como no estructurales y, por tanto, como beneficios fiscales que se pueden sustituir por subvenciones públicas.

Para corroborar esa aseveración explica que el impuesto sobre la renta para personas físicas es cedular y atiende a la fuente de ingreso o actividad que lo genera, por lo que se autorizan las deducciones que guardan correspondencia directa con aquélla.

Por otra parte, establece que el derecho al mínimo vital se materializa en las diversas medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

En este orden de ideas, sostiene que tal derecho 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.

Para el Alto Tribunal 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.

Explica que 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.

Precisa, que 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 —o cual, no es más que una definición de políticas públicas—, puede desde luego quedar autorizado el establecimiento de tributos.

Por tanto, estima que 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 esos gastos, lo que se traduce en la posibilidad de configurar los gravámenes atendiendo a la mayor disponibilidad de recursos en manos de los gobernados.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación si bien el derecho al mínimo vital que reconoce la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como responsabilidad estatal promover, respetar, proteger y garantizar a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, lo cierto es que 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, por lo cual, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse mediante un beneficio fiscal determinado, como lo sería el otorgar la deducción total de erogaciones que no están vinculadas indispensablemente con el ingreso gravado.

En consecuencia, la Segunda Sala sostiene que si el legislador no concede una deducción o limita una ya concedida -sobre todo si tiene el carácter de no indispensable para generar los ingresos o no estructural-, no implica que el tributo respectivo sea violatorio del derecho al mínimo vital.

Considera que, 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.

Tal análisis se considera incompleto y, por tanto, impreciso, conforme a las siguientes consideraciones:

4.1 Parámetro de control constitucional a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, tratándose de personas físicas.

En principio, estimo que el parámetro de control constitucional debió modularse en atención a que los quejosos son personas físicas, lo cual genera que su capacidad contributiva se vea afectada por las características (tanto fisiológicas como sociales) inherentes a la persona o ser humano, aspecto que las distingue de las personas morales, en especial tratándose del ámbito tributario y la apreciación de la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada en el impuesto sobre la renta.

En efecto, según se estableció con anterioridad, el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste, básicamente, en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, es decir, se trata de la potencialidad real de sufragar los gastos públicos.

Al respecto, debe precisarse que no toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque aquélla abarca elementos que exceden a ésta, como por ejemplo, el mínimo exento y el límite que impone la prohibición del alcance confiscatorio, por lo que la capacidad económica se constituye como el género, situándose la capacidad contributiva en la especie que se encuentra disponible para cumplir con los fines tributarios.

En ese orden de ideas, la especie constituida por la capacidad contributiva, para determinar la parte de la manifestación de riqueza que es susceptible de gravarse por el Estado, debe atender a los siguientes elementos:

a) Elemento neto objetivo. Es la indispensable vinculación del presupuesto de hecho con una manifestación objetiva de riqueza —renta, patrimonio o gasto—.

Con base en este elemento puede afirmarse que la base gravable debe ser igual a la renta neta, esto es, la que resulta de disminuir de los ingresos procedentes de la actividad productiva las deducciones autorizadas por el legislador.

Este elemento también permite afirmar que las erogaciones susceptibles de deducirse deben tener una necesaria vinculación con la generación del ingreso o manifestación de riqueza que constituya el objeto del tributo.

b) Elemento neto subjetivo. Se refiere a la adecuación de la carga tributaria a las condiciones personales y familiares del sujeto obligado, se grava el volumen de recursos en función de las necesidades del sujeto obligado.

Tal elemento encuentra —entre otros aspectos— justificación en el Estado social democrático y en el principio de solidaridad, conforme a los cuales, si bien el propio Estado y la sociedad en general tienen interés en que aporten para los gastos públicos todos los sujetos con aptitud para ello, lo cierto es que también deben velar porque todos sus integrantes cuenten con un grado mínimo de bienestar e igualdad, la que sólo se consigue cuando un sujeto cuenta con los satisfactores mínimos indispensables para que él y su familia tengan una vida digna.

Este elemento permite la subjetivización del tributo tratándose de personas físicas, ya que permite que los elementos de cuantificación de la obligación sustantiva tributaria —base imponible, deducciones y tipo de gravamen— se atenúen atendiendo a las circunstancias personales del sujeto obligado, principalmente mediante exenciones, reducciones en la base y, en algunos casos, deducciones en la cuota.

De tal forma, el elemento neto objetivo permite la subjetivización del tributo propiamente en relación con la actividad económica realizada, lo cual lleva a la consideración —que sustentó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación— las

erogaciones susceptibles de deducirse deben tener una necesaria vinculación con la generación del ingreso o manifestación de riqueza que constituya el objeto del tributo.

Este elemento neto objetivo, al atender principalmente al tipo de actividad económica o a la fuente de riqueza, puede aplicarse tanto a personas físicas y morales.

Sin embargo, el elemento neto subjetivo debe ser aplicado tratándose de personas físicas, pues sus características y necesidades (desde un punto de vista fisiológico y social) forzosamente se encuentran vinculadas con su naturaleza de ser humano.

De ahí que el análisis que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza, tomó como premisa el principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, dejó de tomar en consideración el referido elemento neto subjetivo.

En efecto, para analizar si un límite a la deducción de erogaciones de carácter personal es acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, es indispensable incluir, como parte del parámetro de constitucionalidad, dicho elemento neto subjetivo, debido a que el concepto de mínimo vital se encuentra vinculado al principio de solidaridad que debe prevalecer en todo Estado social, conforme al cual constituye un

interés colectivo que todos sus integrantes cuenten con un grado mínimo de bienestar e igualdad que permita que el individuo y su familia tengan una vida digna.

No es óbice para tal afirmación que, en la sentencia de mérito, se señalara que las erogaciones de carácter personal son no estructurales y que, además, tienen el carácter de contingentes.

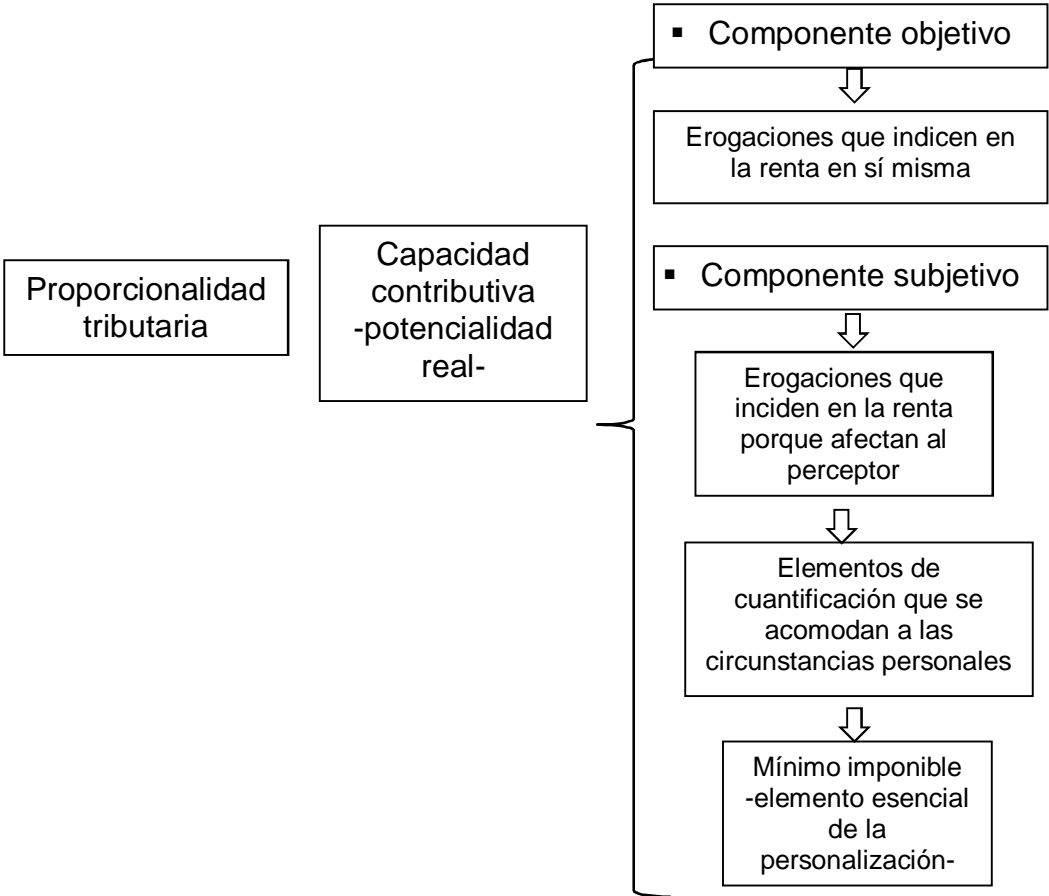
Lo anterior, porque es precisamente la vinculación del concepto de mínimo vital con los fines de un Estado social y el principio de solidaridad, lo que obliga a que el análisis de constitucionalidad a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, tratándose de personas físicas, por su propia condición de ser humano en sociedad, no se limite a la vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso —elemento neto objetivo—, ya que en un Estado social, los derechos de la persona humana no pueden reducirse a una mera concepción de unidad económica generadora de riqueza —como, en principio, sí podría hacerse con las personas morales— pues en caso de que un ser humano no pueda satisfacer sus necesidades elementales ni las de su familia, no contará con una capacidad contributiva suficiente para soportar la imposición de tributos.

En otras palabras, tratándose de personas físicas, el parámetro constitucional de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, no puede limitarse exclusivamente al referido elemento neto objetivo, sino que debe incluir el elemento neto subjetivo, ya que de no ser así, se estaría homologando al ser humano a una simple unidad

económica generadora de riqueza, concepción que no resulta acorde a la naturaleza de la persona humana.

De tales consideraciones podemos concluir que la premisa o parámetro de control de constitucionalidad empleado en el fallo que se analiza resultó incompleto, pues únicamente tomó en consideración el elemento neto objetivo, sin aplicar el elemento neto subjetivo que resulta aplicable en la apreciación de la capacidad contributiva de las personas físicas.

Los enunciados anteriores pueden esquematizarse de la forma siguiente:



4.2 Diferencias entre personas físicas y morales.

En el caso de un tributo directo, como es el impuesto sobre la renta, el potencial real debe considerar los gastos o erogaciones que tengan que ver directamente con la generación del ingreso, es decir, que se trate de conceptos estructurales, lo que la doctrina alemana denomina como componentes negativos que afectan a la renta en sí misma, lo que es coincidente con lo establecido por la Corte.

Pero también, sobretodo, al tratarse de personas físicas, se deben tomar en cuenta aquéllos conceptos que permiten subjetivizar el impuesto, pues son elementos que inciden sobre la misma renta pero en la medida en que afectan a su perceptor, en cuanto se trata de gastos que si bien no guardan relación directa con la obtención del ingreso, aspecto que no está en controversia, lo cierto es que son necesarios para su existencia como tal, esto es, como ser humano que tiene derecho a un nivel de vida suficiente para asegurar su salud, su bienestar y el de su familia.

Lo anterior tiene su razón de ser por la diferencia entre las categorías de contribuyentes, esto es, por tratarse de personas morales y de personas físicas, quienes poseen características propias y suficientes relativas a su naturaleza, configuración y estructura jurídica, que impiden considerarlas en un plano de igualdad.

Aspecto que, incluso, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido en el sentido de que aun cuando desempeñen

idéntica actividad económica y actualicen el mismo hecho imponible, las personas físicas responden con su patrimonio de manera total, cuentan con un patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera limitada (atendiendo a la modalidad o tipo de sociedad adoptada); cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica, por lo cual entre ellas existe distinta aptitud contributiva de la riqueza.²³

Las personas morales, por un lado, y las físicas, por otro, tienen fines diversos y son entes con naturaleza jurídica diversa.

Las personas morales constituyen una unidad económica cuyas actividades se encuentran supeditadas a su objeto social, por ende, la obtención de sus ingresos está delimitada por aquél, y en consecuencia, los gastos que realicen para su generación serán deducibles en la medida que sean estrictamente indispensables para que cumplimente en forma cabal sus actividades y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

²³ Amparo en revisión 1022/2015, resuelto en sesión de 5 de octubre de 2016, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esta regla no opera del mismo modo tratándose de la persona física. Por su inminente naturaleza de ser humano, cuenta con el derecho de ser respetado y valorado como ser individual y social, con sus características y condiciones particulares.

Sobre la base de la dignidad humana, que se caracteriza por la razón y la libertad que la persona posee, destacando su calidad de persona, impulsando al hombre a superarse y a lograr, dentro del marco social, su realización como ser humano, es que deben interpretarse y aplicarse todos los derechos fundamentales.

De la vinculación con la dignidad de la persona resulta que la garantía efectiva de una existencia digna abarca más que la mera supervivencia, esto es, prestaciones básicas en términos de alimentación, vestuario, salud, educación, condiciones de vida, para desenvolver la propia autonomía en similares condiciones.

Si bien la dignidad no es susceptible de cuantificación, las necesidades individuales que le son inherentes en ese desarrollo autónomo del ser humano deben ser satisfechas mediante prestaciones que sí son cuantificables.

Por tanto, puede decirse que las erogaciones hechas para cubrir esas necesidades se tornan indispensables para que el individuo tenga una existencia digna.

De esta manera, la capacidad contributiva tratándose de la persona física debe surgir una vez que ésta ha realizado los gastos para aquellos efectos; estas erogaciones como tales envuelven el significado del mínimo exento o mínimo no imponible que corre concomitante con el principio de no confiscatoriedad.

4.3 Características de las deducciones al tomar en consideración el elemento neto subjetivo y relacionarlo con la capacidad contributiva.

Según se precisó en líneas que anteceden del presente trabajo, las deducciones constituyen instrumentos que tienen como finalidad subjetivizar o personalizar el impuesto cuya variación se encuentra en los efectos económicos, pues juegan en la base, o bien en la tasa.

Nuestro sistema tributario únicamente establece la figura de deducciones como aquellos conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente e inciden en la base gravable.

Sin embargo, tomando como base el criterio sostenido por la doctrina alemana, en las deducciones del ámbito de la imposición sobre la renta puede distinguirse entre aquellos componentes negativos que afectan a la renta en sí misma (necesarios para su obtención) y aquellos que inciden sobre la misma renta pero en la medida en que afectan a su perceptor, lo cual resulta equivalente a los elementos netos objetivo y subjetivo referidos con anterioridad.

Ahora, el elemento neto subjetivo aplicado específicamente a las deducciones en los tributos que gravan la renta, trata de perfeccionar las valoraciones en relación con los gastos que resultan inherentes a toda persona física bajo su condición de ser humano (como ejemplo de ello la doctrina alemana señala especialmente los gastos de guardería, el tema del mínimo familiar, el tratamiento de las pensiones alimenticias, las exenciones por hijos, etcétera).

Y en general, se reconduce su tratamiento a tres grandes grupos de gastos susceptibles de deducción en función del elemento neto subjetivo: los gastos especiales; las cargas extraordinarias y el mínimo de existencia.

Sin embargo, debe destacarse que el análisis de la procedencia de reconocer tales erogaciones como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta depende de la estructura del propio ordenamiento tributario en el que actúen, así como del concreto diseño que haga el legislador en cada presupuesto de hecho.

Aunado a ello, se insiste en que se trata de una cuestión que no sólo puede analizarse desde la óptica del derecho tributario, sino que requiere coordinarse con el derecho social, en el entendido que el Estado no debe quitar al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta, hay, por tanto, en este sentido una unidad constitucional de valores entre ambos derechos.

Por tanto, debe efectuarse una valoración de conjunto, pues solo deben considerarse como disminución de capacidad económica aquellas minoraciones en los ingresos que no se encuentren cubiertas por subsidios de carácter social.

Asimismo, en el caso mexicano dada la diferencia del nivel de ingresos por decil poblacional, resultaría necesario un análisis diferenciando que permitiera que las deducciones personales tampoco se utilicen como una forma de erosionar la base del tributo, so pretexto de acceder a servicios o productos que van más allá del concepto de mínimo vital, por ejemplo, trasladar a las arcas estatales el impacto económico de servicios hospitalarios de lujo, servicios educativos en instituciones extranjeras, etc.

Por ende, se trata de buscar un punto de equilibrio entre la imposición de rentas ficticias y la obtención de un tratamiento minorativo en base a circunstancias que ya han sido consideradas a nivel presupuestario; nuevamente, las vertientes de los ingresos y gastos públicos se yuxtaponen como partes integrantes del sistema financiero, donde los gastos (directos fiscales) deben necesariamente contemplar información cruzada para evitar una duplicidad de esfuerzos económicos del Estado por idéntico concepto.

En ese orden de ideas, el reconocimiento de una serie de deducciones personales con un límite determinado no forzosamente resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, pues podría resultar adecuado atendiendo al

tipo de erogación, a los subsidios sociales que en la materia existan, al segmento poblacional que será beneficiado con la deducción y a los ingresos que percibe, etcétera.

Pero para llegar a tal determinación sería necesario que la proporción permitida para deducir fuese razonablemente suficiente para afirmar que se permite la subjetivización o personalización del ingreso de manera tal genere que sólo se imponga el tributo respecto de la capacidad contributiva de la persona física y no sobre su capacidad económica en general.

De ahí que lo incorrecto del análisis de la sentencia que de referencia, consistió en que el parámetro constitucional fue incompleto y, por tanto impreciso, además de que no se tomaron en consideración los elementos antes referidos de las deducciones personales —tipo de gasto, sector poblacional beneficiado, nivel de ingresos, la existencia de asistencias sociales, etcétera—.

4.4 Las deducciones personales, al formar parte de la subjetivización o individualización del ingreso (riqueza gravada) no pueden homologarse a simples beneficios fiscales.

Conforme a lo señalado en los puntos precedentes, la determinación en el sentido de que las deducciones son beneficios fiscales resulta contraria a la concepción doctrinaria, pues no se trata de un privilegio a favor de determinados contribuyentes, ya que constituyen verdaderos elementos de subjetivización del tributo que

operan de manera generalizada y no respecto de cierto tipo de sujetos pasivos pues, se insiste, se realizan para satisfacer necesidades para que éstos alcancen una vida digna.

Esta calificativa constituye un obstáculo para entrar al estudio de la constitucionalidad de cada una de las deducciones personales.

Por tanto, aun cuando se reconoce que el derecho al mínimo vital se configura desde el punto de vista tributario como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, lo cierto es que se reduce a una mera directriz al sostener que el legislador debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir, lo que se ha logrado —según el criterio que se estudia— con ingresos exentos y la autorización de las deducciones personales.

En un lenguaje coloquial se traduce en que no existe la fijación por parte del legislador de un mínimo imponible; sin embargo, esa omisión legislativa se salva con el hecho de autorizar las deducciones personales, cuando, para gravar se debe tomar en cuenta: a) de los recursos patrimoniales del sujeto pasivo se debe eximir una parte correspondiente al mínimo personal y familiar; y b) estimar algunos otros gastos que aun cuando no son inherentes a la producción de la renta, incluyen en la situación económica del contribuyente.

En otras palabras, el mínimo vital equivale a los montos exentos y sólo en el caso de que las entradas sean superiores a los límites básicos, los excedentes podrán ser gravados.

4.5 Indebida homologación del mínimo vital al límite inferior de la capacidad contributiva.

En materia tributaria destaca primordialmente el derecho fundamental de respeto a la propiedad o al patrimonio de la persona, relacionada en diversos ámbitos, como puede ser la libertad, el plano económico, el desarrollo social o cultural, por citar algunos.

Durante la historia jurisprudencial mexicana se discutió por más de medio siglo si el contribuyente tenía el derecho de impugnar ante los tribunales la proporcionalidad y equidad de los tributos para defender su patrimonio ante la confiscatoriedad del impuesto o las arbitrariedades de la autoridad y así los órganos jurisdiccionales competentes comenzaron a realizar el examen constitucional de los impuestos, desarrollando una rica y abundante doctrina jurídica al respecto para llegar al evolucionado concepto del mínimo vital.

La posición que adopta la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que la legislación del impuesto sobre la renta sí reconoce el componente subjetivo mediante las exenciones de determinados ingresos, la exención tratándose de las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al

área geográfica del contribuyente y las deducciones personales enumeradas en el artículo 151 de la ley de la materia.

Entonces, sobre esta premisa, el mínimo exento o mínimo imponible queda integrado por una cantidad sobre la cual no puede retenerse el tributo (percepción mensual de un salario mínimo), así como por las deducciones personales que graciosamente reconoció el legislador y que, además, calificadas como beneficios fiscales.

No se comparte esta decisión en la medida en que el mínimo exento es el límite inferior de la capacidad contributiva, pues está constituido por la riqueza que obligatoriamente se destina a cubrir las necesidades más elementales del individuo.

Este concepto va relacionándose con las necesidades vitales, primarias o elementales del individuo de manera que no puede someterse a imposición. Lo anterior, si se atiende a que existe una conexión del mínimo exento con la dignidad humana pues no debe perderse de vista que lo que debe buscarse es asegurar la existencia digna del individuo, antes de exigirle la concurrencia a los gastos públicos, y no la mera subsistencia.

En efecto, el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya determinó que el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole, acciones positivas y negativas que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones que

prescribe el artículo 25 de la Carta Magna, sin referirse solamente a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna.

Ahora bien, no se soslaya el hecho de que la existencia digna constituye un concepto subjetivo desde la perspectiva de su cuantificación pues, lo que puede considerarse un mínimo exento alto en una situación puede resultar vejatorio en otra.

Sin embargo, pueden tomarse parámetros objetivos que, atendiendo a la situación económica general resulten apropiados para fijar el monto de la exención en un límite acorde con la realidad aunque, en definitiva, ese papel corresponde al legislador en su potestad de libertad de configuración del gravamen.

Posiblemente por esta razón <<que el legislador no haya fijado un *quantum* determinado como un mínimo imponible>>, el Alto Tribunal, para dar coherencia y equilibrio al sistema impositivo que se ha establecido atendiendo a políticas financieras y económicas, haya englobado a las exenciones de determinados ingresos, así como la deducción de los conceptos enlistados, para poder justificar que no existe una transgresión al derecho al mínimo vital.

En otras palabras, las erogaciones sobre rubros que cubren aspectos de salud del sujeto pasivo y su familia (cónyuge, concubino y ascendientes o descendientes en línea recta); de vivienda (intereses por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa

habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero); y bienestar social (planes personales de retiro) quedan tácitamente comprendidas como medidas concedidas por el creador de la norma en aras de respetar el derecho al mínimo vital.

Por tanto, conceptualizar el mínimo vital limitándolo a un umbral inferior para la simple supervivencia económica resulta incongruente con lo que el propio pleno ha sostenido, ya que en realidad se encuentra relacionado con la existencia libre y digna que toda persona física debe gozar en un Estado social y de derecho.

V. CONCLUSIONES.

1. Los elementos que deben tomarse en consideración para analizar la capacidad contributiva de una persona física deben ser:

a) Elemento neto objetivo. Es la indispensable vinculación del presupuesto de hecho con una manifestación objetiva de riqueza —renta, patrimonio o gasto—.

Con base en este elemento puede afirmarse que la base gravable debe ser igual a la renta neta, esto es, la que resulta de disminuir de los ingresos procedentes de la actividad productiva las deducciones autorizadas por el legislador.

Este elemento también permite afirmar que las erogaciones susceptibles de deducirse deben tener una necesaria vinculación con la generación del ingreso o manifestación de riqueza que constituya el objeto del tributo.

b) Elemento neto subjetivo. Se refiere a la adecuación de la carga tributaria a las condiciones personales y familiares del sujeto obligado, se grava el volumen de recursos en función de las necesidades del sujeto obligado.

Tal elemento encuentra —entre otros aspectos— justificación en el Estado social democrático y en el principio de solidaridad, conforme a los cuales, si bien el propio Estado y la sociedad en

general tienen interés en que aporten para los gastos públicos todos los sujetos con aptitud para ello, lo cierto es que también deben velar porque todos sus integrantes cuenten con un grado mínimo de bienestar e igualdad, la que sólo se consigue cuando un sujeto cuenta con los satisfactores mínimos indispensables para que él y su familia tengan una vida digna.

2. Como consecuencia de lo referido en el punto que precede, el parámetro de control constitucional empleado en la ejecutoria y en la jurisprudencia a la cual dio origen fue incompleto y, por ende, impreciso.

En efecto, tal parámetro debió modularse en atención a que los quejosos son personas físicas, lo cual genera que su capacidad contributiva se vea afectada por las características (tanto fisiológicas como sociales) inherentes a la persona o ser humano, aspecto que las distingue de las personas morales, en especial tratándose del ámbito tributario y la apreciación de la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada en el impuesto sobre la renta.

El elemento neto subjetivo es el que permite la individualización del tributo tratándose de personas físicas, ya que permite que los elementos de cuantificación de la obligación sustantiva tributaria — base imponible, deducciones y tipo de gravamen— se atenúen atendiendo a las circunstancias personales del sujeto obligado, principalmente mediante exenciones, reducciones en la base y, en algunos casos, deducciones en la cuota.

Sin embargo, la ejecutoria bajo análisis sólo consideró el elemento neto objetivo, que permite la subjetivización del tributo propiamente en relación con la actividad económica realizada, lo cual lleva a la consideración —que sustentó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación— de que las erogaciones susceptibles de deducirse deben tener una necesaria vinculación con la generación del ingreso o manifestación de riqueza que constituya el objeto del tributo.

Por tanto, era necesario que se considerara el referido elemento neto subjetivo para que el parámetro de regularidad constitucional fuese adecuado a la justa dimensión del derecho al mínimo vital como una vertiente de la proporcionalidad tributaria.

3. Las personas morales, por un lado, y las físicas, por otro, tienen fines diversos y son entes con naturaleza jurídica diversa, por lo cual el análisis de su capacidad contributiva, bajo la vertiente de mínimo vital, debe realizarse en forma diferenciada.

Las personas morales constituyen una unidad económica cuyas actividades se encuentran supeditadas a su objeto social, por ende, la obtención de sus ingresos está delimitada por aquél, y en consecuencia, los gastos que realicen para su generación serán deducibles en la medida que sean estrictamente indispensables para que cumplimente en forma cabal sus actividades y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la

disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

Esta regla no opera del mismo modo tratándose de la persona física. Por su inminente naturaleza de ser humano, cuenta con el derecho de ser respetado y valorado como ser individual y social, con sus características y condiciones particulares.

De la vinculación con la dignidad de la persona resulta que la garantía efectiva de una existencia digna abarca más que la mera supervivencia, esto es, prestaciones básicas en términos de alimentación, vestuario, salud, educación, condiciones de vida, para desenvolver la propia autonomía en similares condiciones.

De esta manera, la capacidad contributiva tratándose de la persona física debe surgir una vez que ésta ha realizado los gastos para aquellos efectos; estas erogaciones como tales envuelven el significado del mínimo exento o mínimo no imponible que corre concomitante con el principio de no confiscatoriedad. Por ende, en el fallo y jurisprudencia de mérito se omitió realizar la diferenciación en comento.

4. El análisis de la procedencia de las deducciones personales, de las personas físicas, para efectos del impuesto sobre la renta, depende de la estructura del propio ordenamiento tributario en

el que actúen, así como del concreto diseño que haga el legislador en cada presupuesto de hecho.

Por tanto, debe efectuarse una valoración de conjunto, pues solo deben considerarse como disminución de capacidad económica aquellas minoraciones en los ingresos que no se encuentren cubiertas por subsidios de carácter social.

En el caso mexicano dada la diferencia del nivel de ingresos por decil poblacional, resultaría necesario un análisis diferenciando que permitiera que las deducciones personales tampoco se utilicen como una forma de erosionar la base del tributo, so pretexto de acceder a servicios o productos que van más allá del concepto de mínimo vital, por ejemplo, trasladar a las arcas estatales el impacto económico de servicios hospitalarios de lujo, servicios educativos en instituciones extranjeras, etc.

En ese orden de ideas, el reconocimiento de una serie de deducciones personales con un límite determinado no forzosamente resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, en su vertiente de mínimo vital, pues podría resultar adecuado atendiendo al tipo de erogación, a los subsidios sociales que en la materia existan, al segmento poblacional que será beneficiado con la deducción y a los ingresos que percibe, etcétera.

Sin embargo, para llegar a tal determinación sería necesario que la proporción permitida para deducir fuese razonablemente

suficiente para afirmar que se permite la subjetivación o personalización del ingreso de manera tal genere que sólo se imponga el tributo respecto de la capacidad contributiva de la persona física y no sobre su capacidad económica en general.

5. Las deducciones personales, al formar parte de la subjetivación o individualización del ingreso (riqueza gravada) no pueden homologarse a simple beneficios fiscales, ya que no se trata de un privilegio a favor de determinados contribuyentes, pues constituyen verdaderos elementos de subjetivación del tributo que operan de manera generalizada y no respecto de cierto tipo de sujetos pasivos pues, se insiste, se realizan para satisfacer necesidades para que éstos alcancen una vida digna.

6. Es impreciso homologar el mínimo vital al umbral inferior de supervivencia.

En efecto, las erogaciones sobre rubros que cubren aspectos de salud del sujeto pasivo y su familia (cónyuge, concubino y ascendientes o descendientes en línea recta); de vivienda (intereses por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero); y bienestar social (planes personales de retiro) quedan tácitamente comprendidas como medidas concedidas por el creador de la norma en aras de respetar el derecho al mínimo vital.

Por tanto, conceptualizar el mínimo vital limitándolo a un umbral inferior para la simple supervivencia económica resulta incongruente con lo que el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, ya que en realidad se encuentra relacionado con la existencia libre y digna que toda persona física debe gozar en un Estado social y de derecho.

BIBLIOGRAFÍA.

ALEXY, Robert. Teoría de la argumentación jurídica. Palestra Editores. Perú, 2007. p.p. 566.

ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Segunda edición. Madrid, 2014. p.p. 601.

ARCINIEGA FLORES, Natalia. Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García. Artículo titulado “El mínimo exento y la capacidad contributiva”. Editorial Novum, México, 2014. p.p. 614.

CARMONA CUENCA, Encarna. El derecho a un mínimo vital con especial referencia a la Constitución Española de 1978. www.revistaei.uchile.cl/index.php/REI/article/download/.../29103

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, segunda edición, IURE editores, México, 2003.

CIANCIARDO, Juan. El ejercicio regular de los derechos. Análisis y crítica del conflictivismo. Editorial Ad hoc, Argentina, 2007. p.p.352.

CRUZ PARCERO, Juan Antonio. El lenguaje de los derechos. Editorial Trotta. Madrid, 2007. p.p.207.

FRANCO GONZÁLEZ SALAS, José Fernando. El reconocimiento al mínimo vital: Parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro. Foro derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que se llevó a cabo en junio de dos mil trece [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHOS_web.pdf].

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

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. El principio de capacidad contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 2004. p. p. 338.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen 1. Ediciones de Palma. Buenos Aires, 2001. p.p. 655.

GONZÁLEZ, Eusebio. Derecho Tributario I. Editorial Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994. p.p. 354.

GONZÁLEZ LUNA, María de los Ángeles. Los beneficios fiscales en la doctrina. Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá, 2010. p.p. 1463.

JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Ecafsa. México, 2000. p.p. 441.

MOSCHETTI, Franceso. El principio de capacidad contributiva. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, primera edición, 1980.

NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición, Madrid, 1994.

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

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

QUINTANA VALTIERRA; Jesús y otro. Derecho tributario mexicano. Editorial Trillas. México, 1999. p.p. 502.