



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

**“NATURALEZA Y CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN EL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA; SU APLICACIÓN GENERAL
A LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO.”**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Juan Carlos Ramírez Gómora

Director de la Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México, mayo de 2017.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	pág. 1
JURISPRUDENCIA 2a./J. 25/2017 (10a) Y CONSIDERACIONES CONDUCTENTES DE LAS EJECUTORIAS DE LOS JUICIOS SEGUIDOS ANTE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.	pág. 5
I. <u>Jurisprudencia 2a./J. 25/2017 (10a)</u>	pág. 5
Ejecutorias	pág. 7
II. <u>Juicio de amparo en revisión 855/2014</u>	pág. 6
III. <u>Juicio de amparo en revisión 738/2016</u>	pág. 8
REGLAS Y PRINCIPIOS EN ABSTRACTO	pág. 12
<u>Reglas</u>	pág. 12
<u>Principios</u>	pág. 13
REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA Y JURISPRUDENCIA MATERIA DE ESTUDIO	pág. 17
I. <u>Obligatoriedad de la jurisprudencia por reiteración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.</u>	pág. 21
II. <u>Obligatoriedad de la jurisprudencia por reiteración.</u>	pág. 25
III. <u>Principios materiales de justicia tributaria:</u>	pág. 27
a) <u>Proporcionalidad tributaria.</u>	pág. 29
a.1) <u>¿Qué es proporcionalidad y en qué consiste el principio?</u>	pág. 29
a.2) <u>¿Cómo opera el principio de capacidad contributiva?</u>	pág. 36
b) <u>Capacidad contributiva subjetiva</u>	pág.38
c) <u>Mínimo vital.</u>	pág. 42
IV. <u>Principios constitucionales en materia de Amparo y Derechos Humanos.</u>	pág. 50

- a) Progresividad (no regresividad). - - - - -pág. 50
- b) Universalidad.- - - - -pág.52
- c) Interdependencia - - - - -pág. 53
- d) Indivisibilidad - - - - -pág. 54
- e) Progresividad - - - - -pág.56
- f) ¿Y qué relación guarda el principio de progresividad de los derechos humanos con la jurisprudencia en estudio? - - - - -pág. 57



PRINCIPIO DE RELATIVIDAD DE LAS SENTENCIAS DE AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES EN MATERIA FISCAL; SU RAZÓN DE SER EN UN CONTEXTO DE POLÍTICAS ESTATALES PRO-RECAUDACIÓN.- - - - -pág. 58

- a) Primer antecedente - - - - -pág. 58
- b) ¿Por qué se excluyó de esa posibilidad de darle efectos generales a la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas tributarias? - - - - -pág.59
- c) Segundo antecedente - - - - -pág. 60
- d) Tercer antecedente - - - - -pág. 65

ESTUDIO DEL CRITERIO SUJETO A ESCRUTINIO - - - - -pág.77

- a) Infracción a la regla que estatuye los requisitos para la obligatoriedad de la jurisprudencia - - - - -pág. 77
- b) Infracción al principio de capacidad contributiva subjetiva, como una manifestación del principio de proporcionalidad tributaria. - - - - -pág. 81
- c) Infracción al principio del mínimo vital. - - - - -pág.82
- d) Infracción al principio de no regresividad de los Derechos Humanos. - - - - -pág. 87
- e) La Política Estatal pro-recaudación. - - - - -pág. 89

CONCLUSIONES -pág. 91

BIBLIOGRAFÍA -pág. 93

INTRODUCCIÓN

El pasado 10 de marzo de 2017 se publicó en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación la jurisprudencia 2a./J. 25/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro **“RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO.”**

Dicho criterio forma parte de una serie de tesis y jurisprudencias que derivaron de sendos precedentes en los que se analizaron diversos temas vinculados con las deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Particularmente, en lo que atañe al criterio que adopta, el pronunciamiento relevante es precisamente que para la Corte Suprema de la Nación no pueden existir distingos entre el tratamiento fiscal que opera en las deducciones autorizadas o personales de las personas físicas frente a las de las personas morales.

El tema principal de la jurisprudencia no resulta de mayor complejidad porque la materia de estudio se limita a un solo punto, a saber: a partir de la referencia a los diversos criterios que ha emitido el Máximo Tribunal de la Nación, lo mismo en asuntos promovidos por personas físicas como por personas morales, se sienta la base de que tanto para las personas morales como para las personas físicas, el **objeto del impuesto** sobre la renta son los ingresos, mientras que **la base gravable** se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por las erogaciones en que se incurrió para su obtención, por lo cual –se concluyó– los conceptos de estricta indispensabilidad de la erogación del ingreso y/o deducciones estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II “DE LAS PERSONAS MORALES”, como al Título IV “DE LAS

PERSONAS FÍSICAS”, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El mencionado tópico no es el núcleo esencial de las consideraciones que sustentan las ejecutorias que le dieron origen a esa jurisprudencia, en realidad son los puntos jurídicos previos a esa conclusión los que le dan un contexto jurídico; de ellos también se hablará en este estudio.

Ahora bien, el propósito de este breve análisis tendrá como eje rector delimitar en su contexto el aludido criterio jurisprudencial, a la luz de los tópicos previos que le dan sentido y definición. Para cumplir con ese objetivo, se empezará con identificar de manera destacada las reglas y principios que le dan sustento al criterio judicial o que se vean estrechamente vinculados con éste; en el entendido de que en primer orden se hará un estudio doctrinal de manera abstracta sobre cada uno de ellos, y en el apartado de análisis material de la jurisprudencia, se hará la vinculación concreta de esos temas con el desarrollo argumentativo sometido a escrutinio; para finalmente concluir si, analizado bajo el tamiz de los distintos principios que más adelante se desarrollarán, dicho criterio soporta un test de constitucionalidad o no.

La conclusión final consistirá en determinar si la jurisprudencia está adecuada o no a las ejecutorias que le dieron origen y, si existe o no un desarrollo argumentativo que soporte la conclusión.

**JURISPRUDENCIA 2a./J. 25/2017 (10a) Y CONSIDERACIONES
CONDUCENTES DE LA EJECUTORIA DEL JUICIO DE AMPARO EN REVISIÓN
738/2016, AMBAS DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA DE LA NACIÓN**

Este breve estudio tiene como objetivo -en principio- identificar las reglas y principios involucrados en la decisión judicial; además, si existió algún conflicto o colisión de esas normas y, por supuesto, el método de subsunción o de ponderación adoptado en la solución del problema jurídico; con base en ello, desde un enfoque crítico, concluir si el criterio jurisprudencial es o no acorde con la ejecutoria o ejecutorias que le dieron origen.

Entonces, para cumplir con ese propósito, se considera importante partir del texto tanto de la jurisprudencia como de las ejecutorias relativas que -aparentemente- le dieron origen, que son del tenor siguiente:

La jurisprudencia 2a./J. 25/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue publicada en la página 822, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II Materia(s): Administrativa, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, con número de registro IUS 2013873, es del contenido siguiente:

“RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO. Tanto el Pleno como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han señalado diferencias entre las erogaciones vinculadas con la producción u obtención del objeto del impuesto y las que no tienen tal relación; las primeras se han identificado como deducciones estructurales, las cuales deben reconocerse por el legislador a fin de respetar el principio de proporcionalidad en materia tributaria, dado que aminorar los ingresos brutos con los gastos en que se incurrió para generarlos permite identificar la renta neta de los causantes, que es la que debe constituir la base de la contribución de referencia. Las segundas, se han denominado no estructurales y, en principio, no deben considerarse como deducciones, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta, ya que no influyeron en la

obtención de los ingresos, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes. Ahora, de la evolución de los criterios que ha pronunciado al respecto el Alto Tribunal, se advierte que se establecieron con base en un análisis general de las erogaciones que deben reconocerse o concederse por el legislador para efectos del gravamen en atención al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual se llevó a cabo en casos tanto de personas morales como de personas físicas. Además, cabe destacar que para ambos tipos de personas el objeto del impuesto son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por los gastos en que se incurrió para su obtención, por lo cual, el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II "De las personas morales", como al Título IV "De las personas físicas", ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

7

Cabe destacar que la jurisprudencia transcrita se integró por reiteración, es decir, por la conformación de 5 precedentes en el mismo sentido; sin embargo, por razones de economía en la exposición, sólo se transcribirán las consideraciones relativas del primero y último de esos precedentes; otra razón de limitar esa transcripción obedece a que, a diferencia del primero, los cuatro últimos precedentes son idénticos en sus consideraciones, aunado a que, como se verá más adelante, el primero no aborda en su integridad el tema central de la jurisprudencia.

Ejecutoria del juicio de amparo en revisión 855/2014 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (primero de los cinco precedentes):

“... 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 efectos 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 118/2012¹ y 3225/2013,² 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,

¹ Resuelto en sesión de siete de junio de dos mil doce, por unanimidad de cuatro votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz, y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

² Resuelto en sesión de veintitrés de abril de dos mil catorce, por mayoría de tres votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y el Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea votaron en contra.

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.”

Ejecutoria del juicio de amparo en revisión 738/2016 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (último de los cinco precedentes):

“... En otro orden de ideas, los recurrentes argumentan que el Juez de Distrito pretende equiparar a una persona física asalariada con una

persona moral, o en su caso, con una persona física con actividades empresariales y profesionales, ya que establece que las deducciones personales no inciden en la capacidad contributiva de los causantes, razonando los promoventes que el concepto de indispensabilidad del ingreso no está vinculado con las personas físicas, sino sólo con aquéllas que tienen que justificar y acreditar que ciertas erogaciones son indispensables para la actividad que realizan.-----

El anterior agravio es **infundado**.-----

Lo anterior se califica así, puesto que si bien en la mayoría de los diversos precedentes de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación –destacados en párrafos anteriores–, la parte quejosa fue una persona moral, lo cierto es que 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 efectos 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 118/2012³ y 3225/2013,⁴ 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.-----

³ Resuelto en sesión de siete de junio de dos mil doce, por unanimidad de cuatro votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz, y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

⁴ Resuelto en sesión de veintitrés de abril de dos mil catorce, por mayoría de tres votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y el Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea votaron en contra.

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, es inexacto el argumento de la recurrente al señalar que el concepto 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, se hubiera acuñado y fuese aplicable únicamente para el caso de las personas morales.-----

Asimismo, cabe destacar que, tanto para las personas morales como para las personas físicas, el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por las erogaciones en que se incurrió para su obtención, por lo cual, los conceptos de estricta indispensabilidad de la erogación del ingreso y/o deducciones estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II “DE LAS PERSONAS MORALES”, como al Título IV “DE LAS PERSONAS FÍSICAS”, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Como se puede advertir de las anteriores transcripciones, a pesar de que la jurisprudencia en consulta establece como tema central la aplicación general a los contribuyentes -personas físicas y morales- del impuesto sobre la renta, tanto el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso como la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales; sin embargo, el primer precedente no analiza de modo integral ese tópico -lo cual será motivo de estudio más adelante- sino que a partir de la referencia a diversos precedentes resueltos por el Tribunal Constitucional de la Nación, en los que los quejosos fueron personas físicas y en aquéllos expresamente se determinó que el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos era aplicable a tales sujetos, con

base en ello declaró infundado 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.

No obstante, en ese precedente no se estableció como conclusión principal si el concepto y clasificación mencionados son aplicables o no a ambos tipos de personas -físicas y morales- contribuyentes del impuesto.

Con independencia de que el aspecto ya destacado será motivo de estudio en el apartado respectivo, se estima importante desde ahora hacer el énfasis correspondiente, porque de ser así, la jurisprudencia no tendría la obligatoriedad que marca la ley, al no cumplirse integralmente con las reglas que prevé la Ley de Amparo en su integración y obligatoriedad. Al menos no con los precedentes considerados para tal efecto en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

REGLAS Y PRINCIPIOS EN ABSTRACTO

La pauta para este pequeño estudio es la base que establece la doctrina sobre la manera en que pueden clasificarse las normas jurídicas y su modo de desdoblarse tanto en reglas como en principios o en una combinación de ambas.

Antes de hablar de los principios de las contribuciones reconocidos en la Constitución Federal, resulta pertinente analizar, en sentido amplio, su existencia dentro del mundo jurídico y hacer una distinción entre lo que son los principios propiamente dichos y lo que se debe entender por reglas; ambos conceptos integradores de todo ordenamiento legal.

Algunos autores desarrollan la idea de que una norma jurídica puede integrarse y dividirse a su vez tanto en una regla como en un principio, de modo que sería posible resolver un conflicto de normas o colisión de principios a través de la subsunción o de la ponderación, según fuese el caso.

Los principios y las reglas, como normas jurídicas de un determinado contenido axiológico, pueden distinguirse a través de diversos métodos, uno de los cuales es el que parte de identificar el grado de certeza o especificidad de sus declaraciones o mandatos, entre otras que más adelante se mencionarán.

Fernando Silva García dice que *“las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o incumplidas, pues responden a la idea tradicional de norma jurídica; así, constan de un supuesto de hecho y de una consecuencia jurídica”*,⁵ lo que permite entender la estructura lógica de la regla, es decir, que ésta se compone por dos elementos: el supuesto fáctico y la consecuencia de derecho, de lo que se infiere que de una regla sólo se puede esperar su cumplimiento, ya que de no ser así se actualizaría una consecuencia fáctica en el mundo jurídico; por ende, la base operativa de la regla es la técnica de la subsunción.

⁵ García Silva, Fernando, *Deber de ponderación y principio de proporcionalidad en la práctica Judicial*, México, Porrúa, 2012.

Por otra parte, en relación con los principios, éstos deben ser entendidos como mandatos de optimización de un bien jurídico tutelado por la ley; en otras palabras, los principios son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas existentes, por lo cual se han concebido como mandatos de optimización, que están caracterizados porque pueden ser cumplidos en diferente grado.⁶

Existen diversas clasificaciones en la doctrina jurídica para establecer las diferencias entre principios y reglas; sin embargo, por su utilidad en este estudio, se atenderá al criterio de distinción relativo a la generalidad.

Robert Alexy, respecto al criterio de distinción de mérito, establece lo siguiente:

Los principios son normas de un grado de generalidad relativamente alto, y las reglas, normas de un grado relativamente bajo. Un ejemplo de norma de un grado relativamente alto de generalidad es la relativa a que todos gozan de libertad de creencias. En cambio, tiene un grado relativamente bajo de generalidad una norma que prevé que todo recluso tiene el derecho de apartar a otros reclusos de sus creencias. Quien considera la generalidad como decisiva, llega a la conclusión de que entre las reglas y los principios existe sólo una distinción de grado.

El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que se realice algo con la mayor precisión posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas y sus consecuencias. Los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.

⁶ Ibidem. Pp. 5.

En cambio, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, sólo pueden ser o cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos. Las reglas contienen por ello determinaciones en el campo de lo posible fáctica y jurídicamente.⁷

Con base en el criterio de distinción de la generalidad de las reglas o principios, éstos siempre atenderán a una dimensión axiológica de lo que se debe hacer y, el cumplimiento del acto en cuestión, conforme al principio, siempre se encontrará sujeto a condiciones jurídicas específicas, sin importar la declaración de optimización que éste realiza y, en cambio, las reglas son mandamientos concretos a situaciones de derecho con consecuencias de hecho, es decir, son imperativos jurídicos que norman la consecución y el desenvolvimiento concreto en una situación jurídica, siempre sancionando su incumplimiento, una consecuencia fáctica para el infractor.

En opinión de Burgoa Toledo, *“Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador... y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.”*⁸

Esos criterios doctrinales permiten sentar la base de que los principios son perdurables en el tiempo, nunca están sujetos a cambios o sustitución y adoptan un valor intrínseco, como la vida o la libertad, además que sirven para resolver casos difíciles, no prescriben un comportamiento preciso, más bien encomiendan la obtención de un fin. *“Son criterios universales de ética social o axiología jurídica,*

⁷ Alexy, Robert, *Derecho y razón práctica*, México, Fontamara, 2012.

⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*. Do. fiscal, primera edición, México, 2012, p. 11.

*descubiertos por la razón humana en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible actual”.*⁹

De esta manera surge la idea de la ponderación de principios, pues cuando existe colisión o contradicción entre un principio y otro, es válido ponderar a efecto de determinar la prevalencia de uno sobre otro en cada caso, resaltando su jerarquía móvil y axiológica, ya que su importancia no siempre será la misma y su valor dependerá de cada caso en particular.¹⁰

16

Con base en lo anterior, se pueden establecer dos aspectos relevantes respecto de los principios:

- Que la aplicación de los principios cuando se encuentran en colisión se realiza mediante la técnica de la ponderación, la cual es de naturaleza cualitativa y se refiere al panorama axiológico de lo que debería o debe de ser; y
- Que el objetivo de un principio consiste en tratar de optimizar el valor o bien jurídico y, por ello, de darle la máxima efectividad posible, según las circunstancias del caso.

En suma, de acuerdo con la doctrina, las características relevantes de las reglas y los principios son las siguientes:

- **Reglas:**
 1. Establecen situaciones fácticas y consecuencias de derecho.
 2. Poseen un alto grado de precisión relativo a la pretensión o fin que persiguen.
 3. Exigen un comportamiento concreto.

⁹ Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2011, p. 6.

¹⁰ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. op. cit., nota 8, pp. 10, 11, 12 y 15.

4. Utiliza la técnica de la subsunción para definir un conflicto de reglas.

- **Principios:**

1. Su estructura se forja alrededor de criterios de optimización.

2. Son precisiones y afirmaciones normativas que siempre se referirán de forma general a posibles situaciones de derecho.

3. Su interpretación debe ser sistemática, a fin de comprender su finalidad.

4. Utiliza la técnica de la ponderación cuando existe colisión de principios.

En tratándose de la materia fiscal, la dualidad de derechos que generalmente se encuentra en colisión está enfocada hacia los derechos patrimoniales frente a los derechos sociales, tutelados cada uno en artículos constitucionales específicos.

REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA Y JURISPRUDENCIA MATERIA DE ESTUDIO

Delimitación del tema. Antes de identificar y desarrollar las reglas y principios involucrados en el criterio materia de estudio, me parece que es de capital importancia precisar que el tema central que aquél plantea es la aplicación general a los contribuyentes -personas físicas y morales- del impuesto sobre la renta, tanto del **concepto de necesaria vinculación** de las erogaciones con la generación del ingreso como la **clasificación de las deducciones** en estructurales y no estructurales para efectos del impuesto en comento.

El tema de fondo no resulta de mayor complejidad porque la materia de estudio se limita a un solo punto, a saber: a partir de la referencia a los diversos criterios que ha emitido el Máximo Tribunal de la Nación tanto en asuntos promovidos por personas físicas como por personas morales, se sienta la base de que tanto para las personas morales como para las personas físicas, el **objeto del impuesto** sobre la renta son los ingresos, mientras que **la base gravable** se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por las erogaciones en que se incurrió para su obtención, por lo cual –se concluyó- los conceptos de estricta indispensabilidad de la erogación del ingreso y/o deducciones estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II *“DE LAS PERSONAS MORALES”*, como al Título IV *“DE LAS PERSONAS FÍSICAS”*, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se ve, el tema esencial de fondo no es el núcleo esencial de las consideraciones que sustentan la conclusión, en realidad los temas previos a esa conclusión son los que le dan la base, de tal suerte que para entender la problemática resulta necesario analizar en su contexto el aludido criterio, a la luz de los tópicos previos que le dan sentido y definición.

En el entendido de que el pronunciamiento relevante de la jurisprudencia materia de estudio, es precisamente que para la Corte Suprema de la Nación no

pueden existir distingos entre el tratamiento fiscal que opera en las deducciones autorizadas o personales de las personas físicas y frente a las de las personas morales, es decir, que para ambos tipos de contribuyentes del impuesto sobre la renta debe aplicarse tanto el concepto de necesaria vinculación como la clasificación de las deducciones para efectos de poder deducir una determinada erogación, lo cual, analizado bajo el tamiz de los distintos principios constitucionales que más adelante se desarrollarán, parece que el criterio podría ser cuestionable.

Ahora bien, de la lectura a las consideraciones que sustentan el criterio de la jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce al principio de proporcionalidad tributaria como un límite que la propia Constitución establece a la facultad tributaria del Estado; también hace referencia al análisis de los conceptos de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales para efectos del impuesto sobre la renta, para de este modo establecer que existen cierto tipo de deducciones –como las personales aplicables a las personas físicas- que carecen de un sustento constitucional directo y que no son reconocidas por la Carta Magna, por lo que –se dice- no constituyen un derecho de rango constitucional que obligue al legislador a ponderarlas al crear o modificar un impuesto.

En la ejecutoria también se establece que al momento de crear o modificar un impuesto, el legislador está en libertad de establecer, limitar o no permitir las deducciones, siempre y cuando respete el principio de proporcionalidad tributaria, esto es, que el gravamen realmente esté en función de la capacidad contributiva, por lo que dependerá de cada caso concreto si una ley que prohíbe, modifica o reduce una deducción es constitucional o no; para ello, en palabras de la Corte, se debe partir de que la base de la contribución está diseñada en función de la capacidad contributiva y, en su caso, si es válida la no permisión, modificación o limitación de una deducción, que pueda incidir directa o indirectamente en esa

capacidad contributiva.

Es así que la Corte Suprema se refiere a la indispensabilidad de aquellas partidas que puedan considerarse como deducciones estructurales, como criterio rector para su reconocimiento como partidas deducibles en atención a su característica de ser medio (indispensable) para la consecución de los fines de los contribuyentes y para la generación de los ingresos (que justifican el pago del impuesto).

En este sentido, toma la clasificación de las deducciones en *estructurales* y *no estructurales* (que identifica como beneficios). De esa manera, a las *deducciones estructurales* las señala como aquellas que están relacionadas con el ingreso, por lo que el legislador debe reconocer la necesidad de su deducción para respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

En cambio, respecto de las deducciones no estructurales o beneficios, dice que son las partidas que por no tener relación con el ingreso, el legislador no está obligado a reconocer como deducciones, aunque puede concederles la condición de ser deducibles en atención a otros criterios de política fiscal.

En el análisis de la ejecutoria, la clasificación de las deducciones en estas dos categorías es relevante, porque: **(a)** respecto de las deducciones estructurales resulta aplicable la operatividad de los principios constitucionales de justicia fiscal, mientras que en las deducciones no estructurales, tales principios no tienen operatividad dada su naturaleza, y **(b)** la intensidad del escrutinio constitucional que debe efectuarse para cada tipo de deducciones es diferente.

Es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sienta la base de que las deducciones no estructurales pueden válidamente limitarse o restringirse. Ante una posible limitante a la deducción estructural, el análisis debe partir de su posible regularidad con el principio de proporcionalidad tributaria, a fin de determinar la constitucionalidad de tal limitación, estudio en el cual deberá

considerarse la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal.

Además se indica que cuando la política fiscal tenga por objeto conferir o generar una posición preferencial a través de beneficios, las normas que otorguen deducciones no estructurales no podrían juzgarse conforme a los principios constitucionales de justicia fiscal.

En ese contexto, debe decirse que si para la Corte Suprema de la Nación no pueden existir distinguos en el tratamiento fiscal que opera en las deducciones autorizadas o personales de las personas físicas y frente a las de las personas morales, es decir, que para ambos tipos de contribuyentes del impuesto sobre la renta debe aplicarse tanto el concepto de necesaria vinculación como la clasificación de las deducciones para efectos de poder deducir una determinada erogación, todo ello permite establecer que si de deducciones no estructurales se trata, al ser beneficios de política fiscal, no podría examinarse –bajo el criterio de la Corte- si su limitación o reducción infringe o no ciertas reglas o principios constitucionales, dado que el legislador las otorga a título de gracia y no constituyen un derecho exigible por los contribuyentes.

Sin embargo, al analizar ese criterio a la luz de una óptica diferente, parece que en determinados casos **existen erogaciones que si bien no están estrechamente vinculadas con la generación del ingreso, sí deberían ser reconocidas por el legislador como deducciones para determinar una auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación fiscal;** y de ahí que pueda resultar la operatividad de los principios de justicia fiscal.

Es sobre esa base que me atrevo a sentar como primer punto de aproximación a una crítica a la jurisprudencia en estudio, que el hecho de que establezca como imperativo categórico que las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta deban considerar ineludiblemente el concepto de necesaria vinculación de la erogación con la generación del ingreso y la clasificación de ese gasto, a fin de poder determinar si cumple o no con esas

condiciones para considerarlo o no deducible en el impuesto de que se trata, ello impide que determinados desembolsos que realizan los contribuyentes puedan ser examinados bajo el test del principio de capacidad contributiva, a pesar de que en la vida real sí tengan un impacto en la capacidad económica del obligado y que desde luego pueden incidir en su mayor o menor capacidad de contribuir al gasto público.

Así, con base en esa primera aproximación crítica a la jurisprudencia materia de estudio, se pueden identificar de manera destacada las siguientes reglas y principios que en mi opinión podrían estar en colisión con dicho criterio; en el entendido de que en primer orden se hará un estudio doctrinal de manera abstracta sobre cada uno de ellos y, en el apartado de análisis material de la jurisprudencia, se hará la vinculación concreta de esos temas con el desarrollo argumentativo sometido a escrutinio.

REGLAS

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA POR REITERACIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

La palabra jurisprudencia deriva del latín *iurisprudencia*, que se compone de los vocablos *iuris*, que significa derecho; y *prudencia*, que quiere decir conocimiento, ciencia. Etimológicamente, jurisprudencia significa la Ciencia del Derecho.

En la época de los romanos, Ulpiano (jurista del siglo II d.c.) definió a la jurisprudencia en general, como **el conocimiento de las cosas humanas y divinas, la ciencia de lo justo y de lo injusto**. Así, en aquellos tiempos, jurisprudencia, “*prudencia iuris*”, significó conocimiento del derecho, percepción de lo justo, intuición y apreciación de la debida ordenación de las relaciones de la vida social. Por tanto, los romanos concebían a la jurisprudencia como sinónimo de ciencia del derecho.

Para **Planiol** la jurisprudencia es *“la manera según la cual las leyes son interpretadas por los tribunales.”*

Según **Carbonnier**, *“la jurisprudencia es una superposición de cosas juzgadas que por el hecho de acumularse se vuelven tal.”*

Para **Esmein**, la jurisprudencia *“son las reglas de derecho formuladas por los tribunales al interpretar la ley”*.

En cambio, para **Boulangier** *“la jurisprudencia es la ley interpretada, modificada y complementada que aparece en las decisiones judiciales”*.

Finalmente, para **García Maynez**, jurisprudencia es *“el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales”*.

Todos estos conceptos, que recogen términos como reglas de derecho, interpretación de la ley, conjunto de decisiones o cosa juzgada, representan las diferentes corrientes que en materia de jurisprudencia han existido.

Para algunos autores, de acuerdo con el décimo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, la jurisprudencia es la interpretación de la Constitución, las leyes y reglamentos federales o locales y los tratados internacionales que realizan los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Según la norma constitucional referida, la jurisprudencia es la interpretación judicial de las normas jurídicas, es un criterio obligatorio que *“sobre la interpretación de la Constitución y normas generales”* emiten los órganos jurisdiccionales legalmente facultados.¹¹

Es una fuente del derecho derivada de la interpretación constitucional y legal que, con fuerza obligatoria, crean determinados órganos jurisdiccionales al resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, con el propósito de fijar el

¹¹ Tesis 2a. CLXXXV/2002, SJFG, Novena Época, T. XVI, diciembre de 2002, p. 283.

correcto sentido y alcance de las normas jurídicas y adecuar su contenido a la dinámica de la vida en sociedad, a fin de mantener la seguridad jurídica en las esferas públicas y privadas.

Sin duda, es en la práctica del derecho en la que actualmente reside el significado de la jurisprudencia. Así, De Diego ha dicho que en la práctica normal del Derecho llevada a cabo coactivamente por los órganos del Estado constitucionalmente ordenados al restablecimiento del derecho, a su cumplimiento forzoso previa declaración concreta de aquél, es cuando se vincula especialmente la formación de la jurisprudencia, porque la aplicación del Derecho incumbe a los tribunales como órganos específicos de esa función; de ahí que la jurisprudencia se refiera, fundamentalmente, a la actividad de los jueces y tribunales en la resolución de los puntos controvertidos que a diario ofrece la vida y que se someten a su decisión.

D'ors, en la misma línea, asigna valor a la sentencia como expresión genuina de la “*prudentia iuris*” y en ella –dice- se manifiesta la opinión del tribunal como revelador de la verdad jurídica concreta, admitiendo que detrás del juzgador hay que ver siempre al jurisprudente que le inspira. Díez Picazo también toma como base para la definición de la jurisprudencia la sentencia judicial, distinguiendo la sentencia como “obra literaria”, y la sentencia como “acto jurídico de decisión”, y en ésta el litigio planteado y su decisión es lo más sustancial que hay en ella, afirmando que de una manera rigurosa, una sentencia de los tribunales superiores consiste en lo que deciden y en las razones inmediatas de decirlo en estrecha vinculación con el caso decidido.

Este sentido práctico y actual de la jurisprudencia, es sustancial para el Derecho en la gran mayoría de los países con sistema jurídico romano canónico. Para De Castro, la jurisprudencia consiste en las decisiones del Tribunal Supremo; afirmando Bonet Ramón que se reserva el término jurisprudencia para designar propiamente la interpretación que del derecho vigente dan los tribunales, tomados

en su conjunto en el efectivo ejercicio de la función judicial; añadiendo Anglada Vilardebó que entendida la jurisprudencia “*strictu sensu*”, se refiere a las decisiones de los más altos tribunales.

Por su parte, Liebman sostiene que la jurisprudencia no es tanto un conjunto de decisiones judiciales como el criterio de interpretación que se extrae de ellas y se condensa en máximas generales, precisando que los tribunales, en el hecho de juzgar, es decir, de aplicar el derecho objetivo al caso controvertido, realizan la interpretación de la Ley, la cual sobrevive en función inmediata y contribuye a formar ese conjunto de reglas llamado jurisprudencia.

En esta línea, la jurisprudencia queda centrada en la idea de sentencia.

En efecto, como cualquier juez, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y otros órganos competentes para emitir jurisprudencia, producen una doctrina, integrada por los criterios que son fundamento de las decisiones que adoptan en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales.

Por eso, Ogayar resume los tres significados que actualmente suelen reconocerse a la jurisprudencia:

1°. En sentido amplio, la jurisprudencia sería la doctrina sentada por los tribunales, cualquiera que sea su clase y categoría, al decidir las cuestiones sometidas a ellos.

2°. En sentido estricto, la jurisprudencia designa el criterio mantenido por los tribunales en la aplicación del derecho.

3°. En un sentido específico, jurisprudencia es el criterio constante y uniforme de aplicar el derecho mostrado en las sentencias de los tribunales superiores (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito y otros tribunales).

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA POR REITERACIÓN.

En el sistema jurídico mexicano, la jurisprudencia tiene carácter obligatorio cuando reúne los requisitos que se establecen en los **artículos 222, 223 y 224** de la **Ley de Amparo**;¹² así, se puede concluir que la jurisprudencia por “reiteración” que emite la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece con base en los siguientes requisitos:

- a) La jurisprudencia por reiteración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos **ocho** votos.
- b) La jurisprudencia por reiteración de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos **cuatro** votos.

Como es evidente, tanto el Tribunal Pleno como las Salas de la Suprema Corte son órganos legalmente facultados para crear jurisprudencia, por lo que la diferencia estriba en el número de votos que ello requiere para que se lleve a cabo la aprobación de dicho acontecimiento, sin pasar por desapercibido que las condiciones y características de las resoluciones deben ser continuas y acerca del

¹² “**Artículo 222.** La jurisprudencia por reiteración del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos ocho votos.-----

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

Artículo 224. Para el establecimiento de la jurisprudencia de los tribunales colegiados de circuito deberán observarse los requisitos señalados en este Capítulo, salvo el de la votación, que deberá ser unánime.

mismo criterio.

En ese sentido, debe tenerse presente que el artículo 217 de la Ley de Amparo establece que la jurisprudencia que emitan los órganos constitucionalmente facultados será obligatoria para los distintos órganos jurisdiccionales de menor jerarquía de acuerdo con las reglas y condiciones establecidas en dicho precepto; de modo que una interpretación en sentido contrario podría llevar a la conclusión que los criterios jurisprudenciales de interpretación que no cumplan con las condiciones de obligatoriedad, no son vinculantes en el orden jurídico nacional.

PRINCIPIOS FORMALES Y MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Los principios, como normas de carácter general, poseen una serie de características que han contribuido en su conjunto a la integración de los principios generales del Derecho –por ejemplo- a los textos constitucionales. No obstante, esta incorporación no constituye un cambio en la naturaleza o las funciones con las que cuentan aquéllos.

La integración de los principios generales del derecho a la Constitución no es un hecho irrelevante jurídicamente. En el ámbito formal, al llevar a cabo la incorporación de un principio al texto constitucional, el cual es considerado como la norma principal y fundamental del ordenamiento jurídico, se traduce en que ninguna otra norma o disposición puede ser contraria a ella.

Por otra parte, estos principios tienen relevancia en el ámbito material, al ser los encargados de orientar la labor legislativa, y ser esenciales en esta función y no poder ser desatendidos por los legisladores.¹³

En cuanto al concepto de principios constitucionales, la doctrina española, en específico Cazorla Prieto, los define como "*las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo e indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate*".¹⁴

Las funciones de estos principios se pueden clasificar en tres categorías diferentes: exegética, fundamentadora y garantista. En primer lugar, la función exegética se refiere al carácter informador con el que cuentan estos principios, por lo que se vuelven indispensables para la interpretación del resto de las normas. Por otro lado, la función fundamentadora relacionada a su naturaleza

¹³ Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003, pp. 56-62.

¹⁴ Cazorla Prieto, M.N., *Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico*, R.D.P., números 80-81, 1980, p. 61.

de soporte estructural, le atribuye un carácter imperativo al legislador. Y por último, la función garantista, al contener los principios constitucionales un mandato genérico, éstos deben impedir cualquier conducta contraria a un valor consagrado en un determinado principio.¹⁵

Por lo tanto, en el ámbito tributario, es posible establecer que dichos principios pueden dividirse en las categorías de formales y materiales; los primeros corresponden a los requisitos de estructuración de las normas jurídicas correspondientes y los segundos se constituyen como los que alertan del contenido sustantivo de dichas normas jurídicas.¹⁶

En el caso de los principios tributarios materiales contenidos en la Constitución, es posible destacar que éstos no siempre gozan directamente de garantías robustecidas para su tutela, a diferencia, por ejemplo, de los derechos fundamentales; sin embargo, éstos constituyen los criterios básicos conforme a los cuales se debe realizar la interpretación de la materia tributaria, es decir, son las bases sobre las cuales deben guiarse y establecerse las diferentes instituciones jurídico-tributarias.¹⁷

La Constitución establece los principios materiales aplicables en el ámbito tributario, es decir, los principios de capacidad contributiva, igualdad en la imposición, progresividad, no confiscatoriedad y generalidad; estos principios son de corte material, al proporcionar la motivación, bases o delimitación de la potestad que tiene el Estado para establecer tributos, con la finalidad de que se pueda identificar cuándo dichos tributos son justos o no. Mientras que el principio de legalidad, es considerado como de naturaleza formal al contar con otro tipo de

¹⁵ Gallego Peragón, José Manuel, op. cit., nota 13, pp. 63-67.

¹⁶ Maldonado Stark, José y Rodríguez Pereyra, Raúl E., *“Los principios materiales de justicia tributaria”*, Idempresa, República Dominicana, 2013, idempresa.edu.do/wp-content/uploads/2013/03/Principios-Materiales-de-Justicia-Tributaria-.pdf

¹⁷ García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 447-449.

características, las cuales fueron mencionadas con anterioridad.¹⁸

Es evidente que no todos los preceptos constitucionales cuentan con el mismo alcance; sin embargo, todos presentan un valor normativo que los legisladores no pueden desconocer; es posible apreciarlo en el artículo 31 de la Constitución, el cual recoge a los principios específicos del ordenamiento tributario. En este precepto se sintetizan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria, junto a los principios de justicia material del gasto público y la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria, es decir, el principio de legalidad.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

De entre los principios materiales de la tributación se encuentra el de proporcionalidad. Según el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, de la Ciudad de México o del Estado y Municipio donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, alberga en su esencia diversos principios de corte tributario, entre ellos, al que atañe a este apartado.

La equidad es el lado jurídico de la norma, si ésta reúne condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente a los factores de economicidad del impuesto y capacidad económica del contribuyente.¹⁹

En cambio, el principio de proporcionalidad se encuentra consagrado como un pilar constitucional de la materia tributaria en nuestro país, de cuya naturaleza y contenido se hará mayor referencia enseguida:

¿Qué es proporcionalidad y en qué consiste el principio?

¹⁸ Idem.

¹⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, segunda edición, México, IURE editores, 2003.

La Real Academia Española de la Lengua se refiere al término “proporcionalidad” como “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”;²⁰ criterio que Adolfo Roja Vizcaíno, citando a su vez a Serra Rojas,²¹ erige como el punto de partida en su estudio sobre la proporcionalidad.

En una primera aproximación a un concepto doctrinal, Adolfo Roja Vizcaíno establece que el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera tal que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.²²

De la anterior definición destaca por su importancia el elemento “*capacidad económica*”, el que según Hugo Carrasco Iriarte, 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,²³ 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).²⁴

Si se toman en consideración los elementos y componentes del principio de proporcionalidad, se puede llegar a una primera aproximación de que éste apareja la situación económica (el ingreso) al supuesto tributario (el impuesto a pagar) y refiere que aquél cuyo ingreso ha sido mayor tendrá que pagar más tributo.

²⁰ Consultado en el portal internet <http://del.rae.es/?w=proporcionalidad/>.

²¹ Roja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, primera reimpresión a la décima sexta edición, México, Themis, 2002.

²² Idem.

²³ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, segunda edición, México, IURE editores, 2003.

²⁴ Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, segunda edición, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

Entonces, se debe entender que el principio de proporcionalidad cumple con la función de estructurar el procedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de control de constitucionalidad de leyes.²⁵

De manera armónica, respecto de lo anterior, Neumark refiere que: la progresividad del sistema tributario, tal cual lo propician algunas de las modernas constituciones, se adecua de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, atendiendo a una distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio o esfuerzo –igual, mínimo o marginal- (...).

Así, el autor de referencia sienta la premisa de que el principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago en los sujetos pasivos, exige que las cargas impositivas al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.²⁶

Ahora bien, según Neumark, lo relevante de su doctrina es el esclarecimiento del objetivo del principio de proporcionalidad, entiéndase el de regular el cobro de la tributación a través del contraste lógico de dos elementos: la carga fiscal imputable y la capacidad impositiva; es decir, para Neumark el Estado establece una serie de cargas impositivas a los contribuyentes con los impuestos, sin embargo, la carga impositiva sólo puede ser tal mientras que sea posible para

²⁵ Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

²⁶ Neumark, Fritz, op. cit., nota 24.

el contribuyente satisfacerla de manera directa conforme a su capacidad de ser “cargado” con la obligación, lógicamente derivando esto en la idea de la ya referida capacidad económica, ya que si a manera de ejemplo entendemos al contribuyente como una rama de madera y al impuesto como una fuerza que se aplica en forma vertical sobre si, la madera será rota si la fuerza aplicada sobre ella no es directamente correspondiente a su elemento de resistencia; así la vida fiscal del contribuyente, es decir, que a éste no se le puede exigir más de lo que puede pagar atendiendo a su esfuerzo, derivado de esto, será él sujeto de un beneficio social por parte del Estado como resultado de la recaudación.

Al respecto, cabe recordar que entre los principios formulados por Adam Smith²⁷ se encuentran el de igualdad o justicia, que preveían que toda vez que los súbditos estaban obligados a contribuir al gasto público, debían hacerlo de acuerdo a sus posibilidades económicas, en proporción a los ingresos que tienen, para lograr que los impuestos sean justos y equitativos, lo que implicó la aplicación de una fórmula de proporcionalidad e igualdad; de manera que la carga fiscal no solo debe fijarse en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, que debe incidir sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento, para que el tributo no se vuelva confiscatorio.²⁸

Y desde un punto de vista de la construcción jurisprudencial del concepto, el Máximo Tribunal de la Nación también ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de

²⁷ Smith, Adam. Citado por De La Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1994, p. 404. En el libro V de la obra “*La Riqueza de las Naciones*”, Adam Smith identificó los cuatro principios teóricos de las contribuciones más reconocidos y observados por el legislador moderno y son: 1) Principio de Justicia, que se concreta por dos subprincipios, el de generalidad y el de uniformidad; 2) Principio de Certidumbre, relacionado con la fecha, forma y cantidad a pagar; 3) Principio de Comodidad, relacionado con la recaudación; y 4) Principio de Economía, procurando que la recaudación sea lo menos onerosa posible para que se procure el mayor ingreso a las arcas del Estado.

²⁸ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*. trigésima cuarta edición. Porrúa. México, 2004. pp. 152-158

sus ingresos, utilidades o rendimientos; de manera que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la “capacidad económica” de cada sujeto pasivo y las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. Para cumplir con este principio se atiende a la aplicación de tarifas progresivas, mediante las cuales los contribuyentes de más elevados recursos pueden cubrir un impuesto en monto superior. Mientras tanto, el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.²⁹

En tal virtud, deben distinguirse los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica, entre los cuales prevalece una relación de interdependencia pero no deben ser utilizados como sinónimos, pues la capacidad contributiva es una ficción jurídica y depende de que el contribuyente se ubique en la hipótesis normativa, pues será en ese momento cuando se materialice la manifestación de la riqueza; mientras que la capacidad económica surge de una manifestación fáctica más apegada a la realidad, que permite que una persona tenga un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo ser gravado o no.³⁰

En este punto cabe destacar que la capacidad de gasto es la facultad de un individuo de satisfacer sus necesidades personales, en relación con ciertas necesidades que derivan de circunstancias objetivas, como el número de personas que dependen del contribuyente, o bien, diferencias entre una cantidad

²⁹ Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “*PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL*”, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 187-192, primera parte, p. 113

³⁰ Revilla de la Torre, Jorge Luis, *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*, p. 4. http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_084.pdf

nominal de riqueza y la oportunidad de gastar.

Derivado de tal esquema, es posible considerar dos subprincipios:

Principio del neto objetivo: conforme al cual la base imponible va a ser igual a la renta neta, que se obtiene disminuyendo los ingresos procedentes de la actividad productiva, menos las deducciones autorizadas por el legislador.

Principio del neto subjetivo: en este caso se va más allá de la renta neta, pues se ubica en la renta disponible para el consumo, el ahorro o la inversión y atiende también a gastos ajenos a la obtención de los rendimientos procedentes de la actividad, que son inevitables para el sujeto pasivo y disminuyen la capacidad de contribuir a los gastos públicos.³¹

A ese respecto, el Máximo Tribunal de la Nación ha establecido que la proporcionalidad de las contribuciones debe examinarse atendiendo a las características de cada una de ellas, por lo tanto, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

En ese orden de ideas, a la luz de los parámetros establecidos en la evolución jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe decirse que para determinar si un tributo es o no proporcional, éste debe recaer únicamente sobre aquella capacidad económica verdaderamente susceptible de ser sometida a imposición, es decir, sobre la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, con lo cual se estaría distinguiendo entre capacidad económica y capacidad contributiva; aunque como se verá más adelante, el Máximo Intérprete de la Constitución se ha decantado por desarrollar el principio de proporcionalidad tributaria a la luz de una capacidad tributaria objetiva; lo cual ha servido de directriz en los diversos criterios de interpretación que ha establecido en torno a la constitucionalidad o no de las normas de carácter tributario, según se verá más

³¹ Ibidem pp. 4 y 5.

adelante.

En diverso orden, ahora cabe hacer una breve referencia al principio de capacidad contributaria –no reconocido formalmente en la jurisprudencia mexicana- el cual implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, y esta última se determina principalmente en el ingreso de la persona; a su vez, el concepto de capacidad contributiva presupone, en primer lugar, una referencia de potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza.³²

Ahora bien, en palabras de Giardina, citado por Francesco Morchetti: la situación económica de un sujeto no se manifiesta en un hecho único, sino en varios hechos que son otros tantos índices de aquella; por lo tanto, para que la contribución de los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que se graven todos los hechos indicativos de tal riqueza y sólo éstos. La contribución se medirá en relación con aquella en cuanto y en los límites en que cada pago de impuesto grave un índice de riqueza.³³

Así, el autor establece que la capacidad contributiva debe abordarse desde dos vertientes, a saber: como elemento del tributo y como principio rector del sistema tributario.

La capacidad contributiva, dentro de la teoría del impuesto, si bien es cierto que no es ponderada como un principio fiscal, sí es estudiada como un elemento esencial del concepto “tributación”, y “es abordado en un triple plano”:

1) En el jurídico-positivo: en el que se dice que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normatividad fiscal vigente. Es ésta la

³² Taboada, Palao, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en el marco de la técnica jurídica*, segunda edición, Madrid, Tecnos, 1976.

³³ Morchetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

que define aquella capacidad y su ámbito.

2) En el ético-económico (de justicia económica material): aquí, por capacidad contributiva 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 soportar con ellos el gravamen; otro, la necesidad que de tales recursos tiene.

3) En un plano técnico- económico: de acuerdo a una concepción ya clásica (hoy compartida por autorizados sectores doctrinales), la técnica económica de la imposición está integrada por todos los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.³⁴

Así, la capacidad contributiva, como principio, tiene dos elementos:

a) Los objetivos: representados por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo.

b) Los subjetivos: el reflejo de la capacidad de contribuir; si no existe esa posibilidad, deberá disponerse de la no causación impositiva.

¿Cómo opera el principio de capacidad contributiva?

Ese axioma implica la condición básica para que se actualice la obligación de tributar, en la medida de que no es posible cooperar con los gastos públicos ante la ausencia de capacidad económica que determina la imposibilidad material para hacerlo. En otras palabras, la presencia de la capacidad económica en el contribuyente constituye una importante limitante para el uso de la función no fiscal del tributo, en respecto de la naturaleza inmanente de este Instituto.³⁵

³⁴ Pérez de Ayala, José Luis, *El principio de capacidad contributiva*, tercera edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, s.a.

³⁵ Cortés Galván, Armando, *El concepto del tributo en México*, México, NOVUM, 2015.

Telerman de Wurcel, en relación con el principio de capacidad contributiva y su aplicación en el sistema normativo argentino, dice que: la Constitución erige límites formales al poder de imposición, que se traducen fundamentalmente en el acatamiento del principio de reserva de ley en la elaboración de las normas respectivas.

El principio de capacidad contributiva constituye, a su turno, un límite sustancial opuesto a ese poder, toda vez que, como lo expresa la Corte en el fallo (CSJN, 774/47 “Ana Massoti de Busso y otros c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos 207:270), no cabe admitir la posibilidad de que exista un tributo que no responda a una evidencia de esa capacidad. Opera así como limitación al legislador que, al asumir determinados hechos o relaciones generadores de la obligación tributaria, ha de incluir sólo los que razonablemente constituyan una manifestación de tal naturaleza.³⁶

Ahora bien, en palabras de Carrasco Iriarte *“las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva; es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los obligados el mínimo sacrificio viable.”*³⁷

Por lo que, a manera de aproximación al concepto, se puede decir que el principio de capacidad contributiva tiene como elemento vinculante a la capacidad económica del contribuyente y, que a su vez, el principio de mérito, además de regir el sistema tributario, sirve como limitante a la Potestad Tributaria del Estado, atendiendo a los elementos de la capacidad contributiva: la riqueza disponible y la posibilidad de pagar el impuesto; situaciones con las cuales, en ausencia de ellas, el Estado no podrá ejercer cobro alguno contra el contribuyente.

³⁶ Telerman de Wurcel, Graciela et al, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2003, t.I, v.II.

³⁷ Carrasco Iriarte, Hugo, op. cit., nota 23.

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SUBJETIVA.

Con base en las premisas anteriormente desarrolladas, puede ahora hablarse de la capacidad contributiva subjetiva.

Los gobernados son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva, su participación en los gastos del Estado precisa informarse en la riqueza neta, la cual representa el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. Cuando el legislador establece esquemas fiscales que permiten individualizar la carga tributaria del contribuyente –persona física– valorando su situación personal y familiar, al diseño de este tipo de modelos tributarios es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo de capacidad contributiva.³⁸

Es trascendental que los impuestos que recaen sobre los sujetos contemplen, unos más que otros, ambos aspectos del principio de capacidad contributiva; lo contrario produciría una normativa adversa a los lineamientos de la justicia.

En el caso de las personas morales la situación es diferente, pues aun cuando están obligadas a contribuir, no fijan su contribución de acuerdo al principio de la capacidad económica subjetiva, puesto que sólo se toma como referencia su riqueza disponible (capacidad contributiva objetiva).

De lo anteriormente expuesto se puede colegir que para determinar la obligación de contribuir basada especialmente en relación con el principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias

³⁸ La capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares. Estos factores no son fijos, para determinar los recursos necesarios para vivir es necesario contar con ciertos elementos que ayuden a ajustar la situación económica del sujeto a la realidad en la que se vive; es decir, al costo de la vida, al grado de bienestar y la situación económica del país y las prestaciones asistenciales con las que cuenta.

personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo). Así, el aumento de la riqueza imponible justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios.

Ahora, en relación con el sistema impositivo mexicano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva, pero hasta ahora sólo reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales objetivos de la riqueza, pero se ha olvidado de aquella otra parte que alude a la vinculación e individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo.

Esta marcada definición le da sentido al modo de resolver del Máximo Tribunal de la Nación, y es así como se explica el porqué del sentido de la jurisprudencia materia de estudio.

En ese sentido, de acuerdo con el criterio de interpretación de la Corte, es que se explica por qué el principio de capacidad contributiva no está sancionado expresamente en la Carta Magna, ya que el texto constitucional prevé que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe ser proporcional y equitativo; por lo tanto, la Constitución mexicana, tal y como fue redactada, alberga los principios de proporcionalidad y equidad como límites materiales al ejercicio de la Potestad Tributaria y funciona, por ende, como una garantía de justicia en la tributación; desde luego que dicho dispositivo constitucional dice lo que la Corte dice que dice.

No obstante, de acuerdo con García Bueno,³⁹ desafortunadamente, dicha garantía o principio no permite la adecuada limitación del ejercicio del poder tributario para la indeterminación y ambigüedad de los vocablos que emplea; esto se debe a que el Máximo Tribunal de la Nación equipara el contenido de la

³⁹ GARCÍA BUENO. Marco César. *El Principio de Capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002. pp 110-114.

proporcionalidad y equidad a la capacidad contributiva e igualdad tributaria, pues si bien enuncia dichos conceptos, pero no los define, es decir, no presenta los elementos globales y particulares que permitan explicar certeramente los casos y circunstancias bajo los cuales se puede lograr el cometido de justicia tributaria.

Y es sobre ese tópico que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó la definición de que la proporcionalidad y equidad constituyen los parámetros que delimitan la potestad tributaria, aunque por la segunda debe entenderse *“que debe dar trato igual a todos los que se encuentren en la misma situación contributiva”*; lo que permite afirmar que efectivamente se considera a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria como los principios rectores de la tributación en México; no obstante, no debe confundirse a la proporcionalidad y la equidad pues tienen naturalezas distintas, la primera se identifica con la capacidad contributiva y la segunda con la igualdad tributaria.

Esta interpretación por parte del Máximo Tribunal tiene el defecto de que no analiza el significado y contenido de los conceptos de capacidad contributiva e igualdad tributaria, ya que equipara a la proporcionalidad con el principio de capacidad contributiva y homologa el de equidad con el principio de igualdad, que exige un trato igual a los iguales y desigual a quienes sus circunstancias los distinguen.

Sin embargo, se comparte la postura del autor en cita en cuanto a que la capacidad contributiva –como lo equipara la Corte al principio de proporcionalidad– no es únicamente la representación global de la riqueza, ya que aun cuando la capacidad económica es el elemento indispensable de la capacidad contributiva, no significa que necesariamente a mayor riqueza exista mayor capacidad contributiva.

En efecto, se coincide con el autor en cuanto a que la proporcionalidad y equidad no son enteramente garantías de justicia impositiva, ya que no tienen un valor propio, una luz que las individualice, sino que sustentan su cometido en

aquellos otros principios que, como la capacidad contributiva y la igualdad tributaria, tienen valor e importancia en otras latitudes fiscales, como es el caso de Italia y España, que en sus constituciones consolidan el principio de capacidad contributiva como límite al poder tributario.

Lo anterior ha impedido sacar a colación el lado subjetivo característico del principio de capacidad contributiva y valorar la situación personal y familiar del contribuyente, sobre todo en impuestos tan importantes como el que recae sobre la renta de las personas físicas, en el que las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias.

Ahora, si bien al legislador le corresponde ubicar la materia imponible (establecida sobre aspectos objetivos de riqueza), la que en última instancia es la fuente del tributo, no debe olvidarse, en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario. En el primer caso, se justifica la existencia del impuesto, en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria.

Para poder determinar con precisión la aptitud contributiva del contribuyente es necesario valorar sus condiciones personales y familiares, una operación de tal magnitud cualifica la cuantía del gravamen permitiendo la distribución equitativa de las cargas tributarias. Así, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares; es decir, el sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado (ser contributivamente apto) cuando su riqueza es susceptible de imposición, lo que ocurre después de satisfacer sus necesidades primarias, tales como salud, alimentación, vestido, vivienda, educación, por señalar las más indispensables. He aquí la importancia de la distinción entre el principio de proporcionalidad frente al de capacidad contributiva, y más aún el de capacidad contributiva subjetiva.

MÍNIMO VITAL

Por otra parte, quiero destacar que la imposibilidad de que la jurisprudencia en estudio, por su contenido, impida que ciertas erogaciones que realizan las personas físicas –por ejemplo- que no estén estrechamente vinculadas con la generación del ingreso, no puedan considerarse deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, además de no atender al principio de capacidad contributiva subjetiva, en mi opinión también podrían atentar contra el principio del mínimo vital.

Del concepto de capacidad contributiva (en México homologado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el principio de proporcionalidad) deriva el derecho al mínimo vital, que implica que todos aquellos ingresos que estén destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no formen parte de la capacidad contributiva.⁴⁰

Concepto. Es el ingreso económico de una persona, que se encuentra destinado a solventar las necesidades básicas para su desarrollo personal y en su caso, el de sus dependientes; con la finalidad de obtener un crecimiento al de sus semejantes, sin importar el estatus social en que se encuentren, para tener una vida digna dentro de un estado de derecho, que obedece sus principios ante la igualdad y proporcionalidad, por lo que dicho ingreso no debe ser objeto de gravamen, independientemente de la cuantía que represente.

Objeto. La **esencia** del derecho al mínimo vital incluye todas las medidas tendentes a 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 desarrollar una existencia digna; pues este derecho busca garantizar que la persona no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, principalmente que no sea víctima de vulneración

⁴⁰ Revilla de la Torre, Jorge Luis, op. cit., nota 30. p. 4.

en sus derechos humanos.

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, constriñe al legislador tributario para que al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, respete un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.⁴¹

El derecho fundamental al mínimo vital deriva de los principios de estado social de derecho, dignidad humana y solidaridad, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad; tiene por objeto evitar que una persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho busca garantizar que la persona, centro del ordenamiento jurídico, no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean, buscando proteger a la persona contra toda forma de degradación que comprometa su valor intrínseco, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, por lo tanto, constituye un límite al poder impositivo del Estado.⁴²

En relación con la definición de ese principio en la doctrina jurisprudencial mexicana, cabe traer a contexto la tesis 1a. XCVII/2007,⁴³ de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se estableció que el mínimo vital

⁴¹ Tenorio Cruz, Ixchel. *Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*. www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.

⁴² Contenido de diversas sentencias del Tribunal Constitucional Alemán. <http://www.gerencie.com/derecho-fundamental-al-minimo-vital.html>

⁴³ Registro 172545, visible en la página 793, Tomo XXV, Mayo de 2007, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de sus artículos 1º, 3º, 4º, 6º, 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; igualmente, que 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; es decir, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

Y sobre el mismo tema, la diversa tesis 1a. XCVIII/2007⁴⁴ dice que el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución.

En ese sentido, la capacidad contributiva –se dice en dicho criterio- 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.

⁴⁴ Registro 172546, visible en la página 792, Tomo XXV, Mayo de 2007, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

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; por tanto, 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.

Sin embargo, 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 cual no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que ésta, por una parte, no es ilimitada 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.

Por otra parte, pero en relación con el mismo punto, en la tesis 1a.X/2009,⁴⁵ la aludida Primera Sala precisó que conforme al principio de

⁴⁵ Registro 168160, visible en la página 547, Tomo XXIX, Enero de 2009, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

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.

Por tanto, es posible concluir que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades,

de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se.

Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos:

a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario;

b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes;

c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente,

d) Que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica.

En tal virtud, tales aseveraciones arriban a determinar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen, por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe **limitarse** a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya

apreciación y medida corresponde al propio legislador- en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o **mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado de Derecho**; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del sujeto pasivo o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.

Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. Así, el Alto Tribunal de la Nación concluyó que son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Por lo anteriormente expuesto, el Máximo Intérprete de la Constitución estableció que el derecho al mínimo vital o mínimo existencial, llamado así por ser un ingreso mínimo que permite a las personas subsistir en condiciones vulnerables y con gran escases en todos los aspectos, surge a través de las necesidades que las personas tienen para desarrollarse plena y totalmente en todos los ámbitos posibles dentro de una sociedad, por ello consideró que es un derecho, que tiene que anteponer la limitante de la capacidad contributiva de cada gobernado, conforme a una equivalencia equitativa y proporcional para las capacidades de solvencia de forma individualizada.

Ahora bien, en relación con el tema que en este apartado es de interés, se debe señalar que en relación con el derecho al mínimo vital, es de destacar que ya existía pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que este derecho constituye una garantía fundada en la dignidad

humana y como presupuesto del Estado democrático, que 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 escasez, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados; de manera que los causantes deben contribuir en la medida en que su capacidad contributiva exceda un umbral mínimo que le permita satisfacer sus necesidades básicas. Por tanto, el 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.

En aquella ocasión se dejó claro que la pretensión no era definir con toda certeza el mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconociera un patrimonio protegido que permitiera atender las exigencias humanas más elementales.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS

A) PROGRESIVIDAD (NO REGRESIVIDAD)

Para entender este principio, se considera relevante desarrollar brevemente el marco referencial y conceptual en el que se encuentra inmerso dicho postulado.

El año dos mil once fue, para México, legislativamente trascendental; la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se reformó en materias estructurales del régimen jurídico nacional, una de las cuales fue la reforma en materia de derechos humanos.

La materia de la reforma contenida en el decreto publicado el diez de junio de dos mil once en el Diario Oficial de la Federación, fue específicamente de **Derechos Humanos**; el cambio se advierte desde la denominación del capítulo I del Título Primero intitulado: *“De los Derechos Humanos y sus garantías”*, por lo que a partir del día siguiente, es decir, del inicio de su vigencia, el sistema jurídico mexicano se encuentra en un proceso de cambio.

La aprobación de esta reforma constitucional representa, por un lado, la posibilidad de fortalecer y lograr la eficacia de la impartición de justicia en México y, por otro, un gran reto, ya que para su implementación y adecuado funcionamiento, se requieren cambios normativos y organizacionales, y, lo más importante, supone un cambio en la visión y cultura de todos los actores jurídicos y sociales; representa, pues, una reestructuración del sistema de impartición de justicia.

Esta reforma atendió a la finalidad de salvaguardar y lograr el pleno ejercicio de los derechos humanos en el país; es, en su contenido, muy amplia y, constituye el resultado de la convergencia entre varios elementos: la respuesta a las exigencias de la sociedad civil, de la academia y de los organismos públicos de

derechos humanos; un largo proceso legislativo iniciado en 2004 y la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2009 por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la que se condenó al Estado Mexicano por la desaparición forzada de Rosendo Radilla Pacheco.

Así, México responde a la exigencia del derecho internacional de los derechos humanos, desarrollando el sistema jurídico interno armonizándolo con el derecho internacional, ahora se deben adoptar criterios de interpretación provenientes de organismos internacionales que protejan la dignidad humana. Legitimando al sistema universal de las Naciones Unidas y a los sistemas regionales de protección de los derechos humanos.

El Estado Mexicano y, por ende **los integrantes de los tres poderes de la Unión y los organismos e instituciones que lo conforman, están obligados entonces a cambiar totalmente la visión y el paradigma de protección de los derechos humanos** —armonización de los derechos humanos—; por un lado, el artículo 1° constitucional obliga a interpretar las normas relativas a los derechos humanos de conformidad con la Constitución y los tratados internacionales de la materia; además, impone de manera general diversas obligaciones, a saber *“...promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y **progresividad**”*, así mismo *“...prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”*.

Por otro lado, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dispuso en la sentencia que condenó al Estado Mexicano por el caso relativo a la desaparición de Rosendo Radilla Pacheco, que cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional, como la Convención Americana, sus jueces, al ser parte del sistema, están obligados *“a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto”*, es decir, **el Poder Judicial debe ejercer un control de**

convencionalidad. Es por ello que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que todas las autoridades jurisdiccionales del país deberán hacer un control de la constitucionalidad y de convencionalidad *ex officio* al emitir sus determinaciones, es decir, analizarán el contenido de la Constitución y de los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos de los que México sea parte en relación con la legislación interna.

Lo anterior, siempre a la luz de los principios establecidos en el artículo 1º de la Constitución Federal; esto es, de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y **progresividad**, pues constituyen los criterios o ideas fundamentales -de rango constitucional- que en materia de derechos humanos se encuentran contenidos en forma explícita o implícita en el ordenamiento jurídico y que señalan las características principales del derecho y que orientan su desarrollo.

Ahora bien, sólo para fines de claridad en la exposición, enseguida se hará una breve explicación de dichos principios, a un contexto meramente ilustrativo.

PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD.

Según dicho principio, toda persona tiene la misma dignidad y nadie puede ser discriminado **-este postulado guarda estrecha relación con el de no discriminación-** o estar excluido del disfrute de sus derechos, en ese sentido, **los derechos humanos se extienden a todo el género humano en todo tiempo y lugar, esto sin importar edad, género, raza, cultura, religión, ideas, nacionalidad, lugar de residencia;** por lo que **no pueden invocarse diferencias culturales, sociales o políticas como excusa para su desconocimiento o aplicación parcial.**

De acuerdo con la Declaración Universal de Derechos Humanos, todo ser humano posee una serie de derechos con independencia del país de origen o que

habe, ya que no son asunto de un Estado, sino de la comunidad internacional. Dicho documento habría de denominarse en un primer momento como *“Declaración Internacional”*; sin embargo, se empleó el término *“universal”* para establecer que la persona es miembro de la sociedad humana, es ciudadano de su país pero también es ciudadano del mundo.

Sin embargo, la universalidad no implica uniformidad. El legislador, en cada caso, debe tomar en cuenta factores extrajurídicos como particularidades de la Nación, su evolución histórica y política.

En ese sentido, la Declaración y Programa de Acción de Viena de 1993, suscrita durante la Conferencia Mundial de Derechos Humanos celebrada en Viena, Austria el 25 de junio de 1993, sostiene que la comunidad internacional *“debe tratar los derechos humanos en forma global y de manera justa y equitativa”* y, en consecuencia, ningún Estado puede negar a un ser humano su disfrute.

Los Derechos Humanos trascienden las fronteras, **la comunidad internacional puede y debe intervenir cuando considere que un Estado está violando los Derechos Humanos de su población.** En este sentido, ningún Estado puede argumentar violación de su soberanía cuando la comunidad internacional interviene para requerir que una violación a los derechos humanos sea corregida.

INTERDEPENDENCIA.

Se refiere a que los derechos humanos **están relacionados unos con otros, de modo que el reconocimiento de uno implique el respeto de otros.** De igual manera, la vulneración de un derecho conlleva la vulneración de otros y no pueden establecerse jerarquías entre ellos. Los derechos humanos son interdependientes, en tanto **establecen relaciones recíprocas entre ellos y son indivisibles en la medida en que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto.** La interdependencia señala la medida en

que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de un grupo de derechos.

INDIVISIBILIDAD.

Este principio prevé que **los derechos humanos son inherentes a las personas y, por tanto, no se pueden partir o satisfacer de manera parcial.**

Los derechos humanos deben apreciarse de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas, independientes, prescindibles o excluyentes unas ante otras, sino que todos deben cumplirse en la mayor medida posible, así sea en diferente grado por la presencia de otro derecho fundamental que también deba respetarse y que resulte eventualmente preferible, por asegurar un beneficio mayor al individuo, sin que el derecho fundamental que ceda, se entienda excluido definitivamente.

Implica una visión holística de los derechos humanos, en la que todos los derechos se encuentran unidos, ya no por razones de dependencia, sino porque de una forma u otra, ellos forman una sola construcción. Por tanto, si se realiza o se viola un derecho, impactará en los otros derechos, más allá de si existe o no una relación de dependencia inmediata entre ellos. La idea central es que la concreción de los derechos sólo puede alcanzarse mediante la realización conjunta de todos ellos.

Un ejemplo substancial en este tema de la interdependencia y de indivisibilidad se encuentra en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que interpretó de forma fusionada el derecho de las víctimas en los delitos penales a obtener una reparación de daño segura, así como una sentencia firme, en confrontación al derecho de deambulación física que tiene el gobernado frente a la posibilidad que tenía conforme a la anterior Ley de Amparo a impugnar vía amparo directo en cualquier tiempo una sentencia definitiva de carácter penal.

En esa ejecutoria se esboza claramente que la nueva restricción de ocho años que establece la nueva Ley de Amparo obedece a respetar frente al derecho permanente del sentenciado de impugnar una sentencia condenatoria, el derecho de la víctima a tener para sí una sentencia firme y un derecho juzgado a la reparación del daño.

“PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. LA APLICACIÓN DEL PLAZO DE OCHO AÑOS PARA IMPUGNAR EN AMPARO DIRECTO SENTENCIAS CONDENATORIAS QUE IMPONEN PENA DE PRISIÓN, DICTADAS ANTES DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE NO VULNERA AQUEL, TOMANDO EN CUENTA EL PRINCIPIO DE INTERDEPENDENCIA, ESPECÍFICAMENTE LA QUE SE DA ENTRE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS SENTENCIADOS Y DE LAS VÍCTIMAS U OFENDIDOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE). La regulación del plazo para acudir al juicio de amparo en contra de sentencias condenatorias que impongan pena de prisión, dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley de Amparo, se rige por el **principio de progresividad** dado que para el ejercicio del derecho humano de acceso efectivo a la justicia reconocido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos resulta determinante contar con un plazo que de manera razonable permita ejercer la principal garantía para la protección de los derechos humanos. A pesar de lo anterior, en virtud de que los derechos humanos **no son absolutos, atendiendo al principio de interdependencia entre las diversas prerrogativas fundamentales - la que además de suscitarse entre las que asisten a un individuo se actualiza entre distintas personas en razón de la interrelación existente entre sus derechos humanos-** para determinar si una norma general que conlleva una disminución al grado de tutela de alguno de ellos respeta el principio de progresividad en su vertiente de no regresividad, resulta necesario tomar en cuenta si ello tiene como finalidad esencial incrementar el grado de tutela de un derecho humano del que son titulares personas diversas. En ese sentido, cuando se presenta una relación de interdependencia entre el derecho de acceso efectivo a la justicia del sentenciado y los derechos a la reparación del daño, a la verdad y a la justicia de la o las víctimas de la conducta delictiva materia del respectivo juzgamiento penal, ante una limitación de aquella prerrogativa que provoca una disminución de su grado de tutela, para determinar si la regulación respectiva respeta el principio de progresividad, es necesario analizar **si ésta genera un equilibrio razonable entre los derechos fundamentales en juego, sin afectar de manera desmedida la eficacia de alguno de ellos, pues de lo contrario se tratará de una legislación**

regresiva. Por tanto, tomando en cuenta que el establecimiento del plazo materia de análisis busca equilibrar los derechos humanos del sentenciado y los de las víctimas, sin generar al afectado por una sentencia condenatoria un obstáculo desproporcionado que le impida ejercer su derecho de acceso efectivo a la justicia para tutelar el diverso a la libertad deambulatoria, la previsión del plazo de ocho años, computado a partir del tres de abril de dos mil trece, para impugnar en amparo directo una sentencia condenatoria que impone pena de prisión no implica una medida legislativa de carácter regresivo y, por ende, es acorde al principio de progresividad.”⁴⁶

En conclusión, todos los derechos humanos son interdependientes entre sí, no son individuales ni autónomos, sólo se entienden en función de un contexto global; por ejemplo, no se puede entender el derecho humano a la libertad, sin el de integridad física de las personas o el de salud, etcétera.

PROGRESIVIDAD.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, progresivo es *“que avanza, favorece el avance o lo procura; que progresa o aumenta en cantidad o en perfección”* Luego, en tratándose de derechos humanos, contiene una doble dimensión, la primera de carácter positivo, pues está expresada a través del **avance gradual en orden a la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados**, que supone decisiones estratégicas en miras a la preeminencia o la postergación de ciertos derechos por razones sociales, económicas o culturales y, la otra, de carácter negativo, que se consolida a través de la imposibilidad de regresar, es decir, de irreversibilidad.

Este principio implica que la concepción y protección de un derecho humano, ya sea nacional, regional o internacional, se va ampliando irreversiblemente; por tanto, una vez reconocido no es posible desconocerlo; ya que los derechos humanos gozan de fuerza expansiva, tanto en el concepto como en el contenido, por tanto, todo derecho formalmente reconocido como inherente a la persona queda irrevocablemente integrado a la categoría de derecho humano,

⁴⁶ Jurisprudencia P./J. 42/2014 (10a.) de la Décima Época, Registro: 2006591,

categoría que en el futuro no puede perderse.

La progresividad de los derechos humanos se presenta pues ante el carácter evolutivo del hombre; así, es posible que en el futuro se considere como tal un derecho que antes no era necesario en virtud de que las necesidades personales y sociales no son estáticas, por el contrario, aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad. Entonces se convierte finalmente en un interés por alcanzar.

Los derechos humanos se consideran permanentes debido a que una vez que han sido establecidos en el derecho positivo no pueden desaparecer o suprimirse, continuarán a través del tiempo, y no estarán sujetos a un término.

Quizá en este momento o tal vez desde el inicio de la lectura de este apartado habrá surgido la interrogante siguiente:

¿Y qué relación guarda el principio de progresividad de los derechos humanos con la jurisprudencia en estudio?

La respuesta parece simple: la legislación que se analizó en la citada jurisprudencia fue la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de 2014. Como más adelante se verá, dicha norma estableció diversas limitaciones y restricciones a las deducciones autorizadas o personales. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior a la vigente, esta última estableció nuevas reducciones y limitaciones cuya consecuencia redundaba en limitar ciertos beneficios que preveía la ley anterior. El análisis de la constitucionalidad que hizo la Corte Suprema al respecto, tuvo como resultado avalar esas limitaciones o reducciones desde el punto de vista constitucional. Así, bajo el tamiz del principio de progresividad o no regresividad de los derechos humanos, parece que la medida legislativa fue regresiva.

PRINCIPIO DE RELATIVIDAD DE LAS SENTENCIAS DE AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES EN MATERIA FISCAL; SU RAZÓN DE SER EN UN CONTEXTO DE POLÍTICAS ESTATALES PRO-RECAUDACIÓN

Primer antecedente: Resultado de varios meses de un demorado y pregonado proceso de reforma constitucional en materia de amparo, desde su aprobación por parte del Congreso de la Unión, hasta su aval de la mayoría (16) de las legislaturas de los Estados, el pasado 6 de junio de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de los artículos 94, 103, 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”*, que establece modificaciones relevantes en materia de amparo, entre las que destaca, por su importancia a esta investigación, la inclusión de la facultad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para emitir, en determinados casos y bajo ciertas condiciones, una declaratoria general de inconstitucionalidad de normas generales; con lo cual se flexibiliza un principio rector del juicio de amparo, conocido con el nombre de *“Fórmula Otero”* o principio de relatividad de las sentencias.

No obstante, en la reforma constitucional se estableció que la declaratoria general de inconstitucionalidad *“no será aplicable a normas generales en materia tributaria”*, lo cual implica que el principio de relatividad de las sentencias aplica con todo su rigor tratándose de normas generales en materia tributaria, a pesar de que exista jurisprudencia del Máximo Tribunal de la Nación que hubiese decretado la inconstitucionalidad de una norma de tal naturaleza.

Flexibilizar el principio de relatividad -tratándose de la declaratoria general de inconstitucionalidad- representa un gran avance en el orden jurídico mexicano; sin embargo, excluir de esos efectos a las normas generales en materia tributaria, constituye una decisión legislativa incongruente a la luz de la ideología que inspiró a la reforma constitucional y aún más bajo el tamiz de la tutela de los derechos

humanos; lo que ha motivado una serie de interrogantes que no es fácil responder, por no existir, en el campo de lo estrictamente jurídico, una justificación objetiva y razonable.

De acuerdo con la iniciativa, los dictámenes y los debates de los legisladores, se advierte que uno de los propósitos fundamentales de la reforma constitucional consistió, en torno al tema de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas generales, precisamente eliminar el principio de relatividad de las sentencias -también conocida como “*Fórmula Otero*”- esto último bajo el criterio de que en la actualidad dicho principio carece de justificación; vulnera el diverso principio de supremacía constitucional; afecta la regularidad del orden jurídico mexicano, al permitir la subsistencia de normas generales irregulares, así determinadas por el órgano de control; y “*que lo inconstitucional es inconstitucional, y bastará que se determine que es inconstitucional para que tenga efectos para todos los mexicanos*”.

En el devenir histórico y evolución del juicio de amparo también existieron destacados juristas como don Emilio Rabasa y don Juventino V. Castro que defendían la tesis de que el principio de relatividad debía desaparecer tratándose de la impugnación de normas generales declaradas inconstitucionales.

No obstante, esa aspiración de destacados juristas de eliminar la “*Fórmula Otero*” encontró eco -parcialmente- en la reforma constitucional de que se trata, pero parece **incongruente** la precisión legislativa pues...

¿Por qué se excluyó de esa posibilidad de darle efectos generales a la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas tributarias?

La respuesta a tal interrogante no será sencilla, por razones muy diversas:

El primer problema al que se enfrentará la Suprema Corte de Justicia de la Nación será establecer si una norma general es de naturaleza tributaria o no, pues

la doctrina y la jurisprudencia no son del todo coincidentes para establecer qué debe entenderse por materia tributaria; de ahí que será necesario, en principio, definir si una norma es de carácter tributario o no, para excluirla del procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad; la labor del Máximo Tribunal de la Nación será de suyo trascendente porque clasificar a una norma como de materia o tributaria o no marcará la pauta para incluirla o no a ese procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad.

Por otra parte, del proceso legislativo de la reforma constitucional se advierte que la única motivación que sustenta la decisión legislativa en estudio se basa en una razón meramente económica *“...para no generar un hoyo en la recaudación...”*

Parece que la solución -en la ideología del Poder Reformador- estriba en eliminar la posibilidad de que existan instrumentos -como el juicio de amparo contra normas generales- que afecten los niveles de recaudación; lo cual no es indebido por sí mismo, en tanto no implique defender una posición basada en una ilegalidad; pero sí lo será si ocurre lo contrario.

Segundo antecedente: En octubre de dos mil diez, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el documento: *“Perspectivas OCDE: México. Políticas Clave para un Desarrollo Sostenible”*.⁴⁷ En ese documento se abordan diversos retos que México debe enfrentar en los próximos años, y se plantean una serie de recomendaciones basadas en la experiencia internacional; entre las que destacan, por su relevancia, la urgente necesidad de construir un sistema fiscal robusto, que ayude a reducir las disparidades; un presupuesto enfocado en resultados en el mediano y largo plazo; un mercado laboral eficiente, incluyente y en sintonía con las exigencias del futuro; un sistema educativo de vanguardia; un marco de políticas e incentivos para

⁴⁷ OCDE (2010), *“Perspectivas OCDE: México. Políticas Clave para un Desarrollo Sostenible”*. OCDE. <http://www.oecd.org/dataoecd/63/10/46228108.pdf>.

impulsar la competencia, el gobierno corporativo y la innovación; un crecimiento verde promotor de una nueva cultura ecológica; y un sistema de salud integral, de calidad y sostenible.

En el rubro de sistema impositivo, el organismo internacional destaca que la recaudación de impuestos frente al producto interno bruto de México está muy por debajo de la de los otros países miembros de la OCDE, y que las tasas impositivas nominales no distan mucho de las de otras economías, lo cual indica que la base impositiva de México es considerablemente menor, ya sea porque la definición legal de dicha base es más estrecha o bien debido a la existencia de puntos débiles en la administración y recaudación de impuestos; de ahí que se sugiera la ampliación impositiva, la simplificación fiscal, la eliminación de los paraísos fiscales y de la informalidad, y crear estrategias para la reforma fiscal.

Es así que el aludido organismo internacional estableció como recomendaciones clave, las siguientes: **a)** que México debería considerar una reforma fundamental de su sistema tributario en vista de la necesidad de un aumento en el gasto para combatir la pobreza, invertir en infraestructura, aliviar los déficits presupuestarios y reducir la dependencia de los ingresos relacionados con el petróleo; **b)** La reforma fiscal debería incrementar los ingresos mediante la ampliación de la base gravable, eliminar los regímenes preferentes en el impuesto al valor agregado (tasa cero y exenciones) y un fortalecimiento de la administración tributaria; y, **c)** Los ingresos también deberían aumentar por la inclusión de más contribuyentes en el sistema tributario y limitando el uso de los paraísos fiscales por parte de los contribuyentes mexicanos. Se necesita una reforma tributaria global que debería abordar temas de federalismo fiscal, así como estrategias para una implementación efectiva.

Como se ve, el problema de la baja recaudación en nuestro país, según los estudios y opiniones del Organismo de Cooperación Internacional encargado de coordinar las políticas económicas y sociales de los Estados que lo integran

-entre ellos México- es consecuencia de la alta economía informal, salarios bajos, deficiencia en la Administración Tributaria y la existencia de paraísos y privilegios fiscales, entre muchas otras razones.

La misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) emitió el Estudio Económico México 2011, que contiene resumen ejecutivo, evaluación y recomendaciones para una sólida recuperación económica,⁴⁸ conforme al cual, dicho organismo internacional, en el rubro de recaudación, emitió diversas opiniones, todas ellas con un enfoque muy claro: que México debe realizar las reformas integrales que los tiempos actuales y la inclusión en un mundo globalizado requieren, como por ejemplo: “... • *Eliminar de forma gradual los subsidios a la energía, así como la tasa cero y las exenciones dentro del I.V.A.*--- • *Evaluar todos los regímenes tributarios empresariales especiales y conservar sólo aquellos que hayan demostrado su eficacia.*--- • *Fortalecer la ejecución de la normatividad tributaria del régimen de pequeños contribuyentes y considerar el requisito de reclasificación después de algunos años o la aplicación de una cláusula de vigencia.*--- **Principales recomendaciones para reducir la informalidad.**”

En este punto cabe destacar que en fechas muy recientes a la reforma constitucional antes mencionada, allá por el mes de mayo de 2011, en diversos medios impresos se publicó un comunicado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el que anunciaba un incremento en la recaudación durante el primer trimestre de dos mil once a razón del 1.8% en términos reales; y a razón del 20% durante los últimos cuatro años, derivados de las reformas fiscales de 2007 y 2009.⁴⁹

⁴⁸ OCDE (2011), *Estudios económicos de la OCDE: México 2011*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-es>.

⁴⁹ “Recaudación sube 20% en 4 años gracias a las reformas fiscales”, [en línea], México, *El Financiero.com.mx*, 26 de mayo de 2011, Dirección URL: <http://www.elfinanciero.com.mx/pages/ejemplar.aspx>, [consulta: 18 de septiembre de 2011].

Especialistas en la materia opinan que dichas declaraciones de los funcionarios de Hacienda obedece a que en el mismo mes de mayo de ese año, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) emitió el Estudio Económico México 2011, que contiene el ya citado resumen ejecutivo, evaluación y recomendaciones para una sólida recuperación económica, conforme a la cual, el organismo internacional del que México es parte, en el rubro de recaudación, emitió las siguientes opiniones:

“México necesita mantener inversiones que fomenten el crecimiento y políticas sociales para acercarse a los estándares de vida promedio de la OCDE y reducir la pobreza. Por ello, debe continuar el esfuerzo significativo realizado a lo largo de los últimos años para fortalecer la recaudación tributaria, en especial con miras a lograr un sistema impositivo más eficiente y con una mayor independencia de los ingresos petroleros. También existe un gran potencial para incrementar los ingresos a nivel subnacional. Estas medidas asegurarían que México pudiera enfrentar presiones de gasto en el futuro. A lo largo de los últimos años, el gobierno mexicano ha realizado esfuerzos significativos para cerrar lagunas tributarias, sobre todo por medio de la adopción de un impuesto mínimo alternativo sobre ingresos empresariales (el Impuesto Empresarial a Tasa Única, IETU). Aun así, se requiere realizar esfuerzos adicionales para eliminar los gastos fiscales ineficientes y con ello ampliar la base tributaria, aumentar los ingresos y simplificar el sistema tributario, reduciendo asimismo las oportunidades para la evasión y la elusión fiscal.-
Recomendaciones para aumentar la eficacia y la eficiencia del gasto y los impuestos.-----

- Aumentar las transferencias de efectivo a los pobres, por ejemplo, a través de “Oportunidades” o mediante la introducción de un esquema de asistencia social.*-----
- Eliminar de forma gradual los subsidios a la energía, así como la tasa cero y las exenciones dentro del I.V.A.*-----
- Evaluar todos los regímenes tributarios empresariales especiales y conservar sólo aquellos que hayan demostrado su eficacia.*-----
- Fortalecer la ejecución de la normatividad tributaria del régimen de*

“Mejoró actividad recaudatoria del SAT”, [en línea], México, El Financiero.com.mx, 30 de mayo de 2011, Dirección URL: <http://www.elfinanciero.com.mx/pages/ejemplar.aspx>, [consulta: 18 de septiembre de 2011].

pequeños contribuyentes y considerar el requisito de reclasificación después de algunos años o la aplicación de una cláusula de vigencia.-----

- Evaluar el subsidio para el empleo y considerar dirigirlo más hacia las personas de menores ingresos.-----*

- Transitar hacia un gravamen a todos los renglones salariales a la misma tasa.-----*

- Evaluar el impuesto empresarial a tasa única (IETU). En el largo plazo, considerar cambiarlo por un impuesto a las empresas más sencillo, pero mantener vigente el IETU, a menos que la base tributaria del sistema regular pueda ampliarse de manera significativa. Considerar el IETU como el único impuesto empresarial sólo si no lleva a faltantes de recaudación.--*

Los gobiernos subnacionales deberían aumentar su propia recaudación tributaria. Una manera de lograrlo sería fomentando que los estados implementaran programas para que los municipios actualicen sus catastros.-----

- Mejorar la administración tributaria por medio del uso ampliado de modelos de riesgo, capacitación, remuneración atractiva y perspectivas profesionales.-----*

Principales recomendaciones para reducir la informalidad.-----

- Para reducir el costo general de la seguridad social, mejorar la eficiencia y fomentar la formalidad, sustraer el subsidio hipotecario, las actividades recreativas y las guarderías del paquete obligatorio de seguridad social y fusionarlos con los programas equivalentes financiados con impuestos.-----*

- Aumentar la integración de los diferentes sistemas de servicios de salud. Transitar hacia un financiamiento integrado de un seguro básico universal de servicios de salud, ya sea por medio de impuestos o de cuotas.-----*

- Aprobar e implementar en pleno la reforma laboral propuesta.-----*

- Considerar la simplificación de los procedimientos de despido de trabajadores por motivos de desempeño inaceptable o de reducción de plantilla.*

Como se ve, el organismo internacional en comento fue consistente en insistir en que México debía realizar reformas integrales a su sistema impositivo que la inclusión en un mundo globalizado requerían.

Y en su publicación “Estudios Económicos de la OCDE: México 2013”, el citado organismo internacional insiste en que México debe buscar reducir la informalidad; **reducir o eliminar los gastos fiscales en los sistemas de**

impuesto sobre la renta y en el impuesto al consumo; evaluar y eliminar los regímenes fiscales especiales como el de las maquiladoras; mejorar el sistema fiscal de las empresas a través de una serie de ajustes al tratamiento de los intereses, las pérdidas y la consolidación fiscal para hacerlas menos vulnerables al abuso y a la planeación fiscal agresiva; entre otros aspectos.

Tercer antecedente: Expedición de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014.

Como consecuencia de la reforma fiscal para el ejercicio de 2014 en materia del ISR, en el Título IV, particularmente en lo relativo a las personas físicas, hay algunas novedades en torno a ciertas limitaciones en el rubro de deducciones, entre otras más. Lo relevante del tema de la reforma, en lo que a este estudio compete, es que hasta el ejercicio fiscal de 2013, la LISR permitía reducir la base gravable sobre la que se determina el impuesto anual aplicando diversos conceptos de gasto de tipo personal sin limitación alguna, de modo que permitía a las personas físicas que determinaran, en algunos casos, un saldo a favor en relación con el impuesto pagado o retenido por el patrón, en el caso de los asalariados o bien, en el pago provisional, en los demás regímenes.

Como parte de la reforma fiscal de 2014 se modificaron las disposiciones relativas a las deducciones personales. En la exposición de motivos se argumentó que el objeto de esa reforma era fortalecer la recaudación, por lo que se amplió la base gravable mediante limitantes en la aplicación de las deducciones y con un incremento en las tasas (siendo la máxima del 35%) para los que obtienen mayores ingresos.

De conformidad con el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos señalados en el Título IV de la misma ley, para calcular el impuesto anual podrán disminuir, además de las deducciones autorizadas para cada tipo de ingreso, las deducciones personales.

No obstante, en la reforma fiscal de 2014 se establecieron dos limitantes que, para efectos de dicho artículo, se pueden identificar en dos: **I.** limitante particular por cada tipo de deducción, dependiendo del capítulo en el que se prevea el ingreso; y **II.** Limitante global, que es aplicable al total de las deducciones personales, la cual se adicionó en la reforma fiscal 2014, estableciendo en el último párrafo del artículo 151 de la LISR, que el monto máximo de las deducciones personales se podrá aplicar únicamente hasta por los montos siguientes *“el que resulte menor entre...”*: **a)** El 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos; y, **b)** Cuatro veces el salario mínimo general (SMG), elevado al año y correspondientes al área geográfica del contribuyente.

Aunado a esto, se grava **con una tasa de 10 por ciento del ISR las ganancias derivadas de las inversiones en la bolsa de valores**, y destaca principalmente que se eliminó el Régimen de Pequeños Contribuyentes, que es sustituido por la creación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) es notoria la homologación de 11 a 16 por ciento la tasa en las fronteras, el gravamen a la venta de mascotas y su alimento, la goma de mascar, y el transporte público foráneo de pasajeros.

Otro aspecto es la desaparición del régimen de consolidación, al crearse un régimen fiscal opcional para grupos de sociedades cuyo objetivo consiste en diferir el impuesto en tres ejercicios como máximo.

En lo concerniente al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), se estableció un gravamen de 1.00 peso por litro a la enajenación o importación de las bebidas saborizadas, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, **un impuesto de 8.0 por ciento a la enajenación o importación de alimentos con alta densidad calórica**, y otro a la importación y enajenación de combustibles como propano, butano, gasolinas y gas avión,

turbosina y otros kerosenos, diesel, combustóleo, carbón mineral, coque de petróleo y coque de carbón, entre otros.

Los cambios realizados con motivo de la reforma hacendaria comprenden además a la Ley Aduanera y al Código Fiscal de la Federación, sin repercusiones directas en los ingresos y la incorporación de una pensión universal y un seguro de desempleo.⁵⁰

Ahora, de un comparativo general entre las recomendaciones elaboradas por el reporte de la OCDE en cuanto a la materia tributaria, es posible concluir en que los legisladores mexicanos intentaron adecuar al régimen tributario nacional a algunos parámetros establecidos por estas recomendaciones.

En primer lugar, es notorio que mediante el establecimiento del Régimen de Incorporación Fiscal se pretende ampliar la base de contribuyentes, tal como lo propone la OCDE, esto mediante la incorporación de contribuyentes menores que previamente se podían haber encontrado en un ámbito informal. De esta manera también se realizaron acciones encaminadas a fortalecer de cierto modo la ejecución de la normatividad tributaria del régimen de contribuyentes menores.

La eliminación de los paraísos fiscales es también otro cambio que claramente se realizó con base en las recomendaciones. A su vez, es posible establecer que los nuevos gravámenes a diferentes tipos de combustible y alimentos, se encuentran encaminados a llevar a cabo la recomendación concerniente a la ampliación de la base gravable; y que sí se ejecutó una evaluación al IETU como lo recalcó la OCDE.

Si bien al parecer es posible que la producción legislativa pretenda cumplir con las recomendaciones propuestas por la OCDE, es a su vez notorio

⁵⁰ "Entran en vigor cambios fiscales de la reforma hacendaria", El Financiero, México, enero de 2014, <http://www.elfinanciero.com.mx/archivo/entran-en-vigor-cambios-fiscales-de-la-reforma-hacendaria.html>

que se realizaron una gran cantidad de modificaciones a las diferentes leyes en materia tributaria, y algunas de éstas corresponden a cuestiones relacionadas a las mencionadas por la OCDE. No obstante, estos cambios no siempre son lo más conveniente para los contribuyentes como particulares, pero lo cierto es que hay una clara tendencia a establecer una Política de Estado encaminada a incrementar la recaudación.

Cuarto antecedente: Una política judicial pro fisco. De acuerdo con una breve investigación de la evolución de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a no declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias en los últimos tiempos, sólo como primera referencia se advierten todos los precedentes invocados por el Máximo Tribunal de la Nación en las ejecutorias que dieron origen a la jurisprudencia en estudio, de cuyo texto se podría sospechar un activismo judicial en pro del aumento a la recaudación.

Y por si dichos precedentes fuesen pocos, sólo como simple referencia enseguida se relacionan algunos más:

Tesis 1a. CXCIV/2014 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto: ⁵¹

“DERECHOS POR EL USO, LA EXPLOTACIÓN O EL APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 223, PÁRRAFOS ANTEPENÚLTIMO Y ÚLTIMO, APARTADO B, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2007, 2008 Y 2009). El principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los elementos constitutivos de la contribución cuenten con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en la cual deben determinar sus obligaciones tributarias. Ahora bien, el artículo 223, párrafos antepenúltimo y último, apartado B, fracción I, de la Ley Federal de Derechos, vigente en

⁵¹ Época: Décima Época, Registro: 2006474, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Página: 543.

2007, 2008 y 2009, que establece el derecho por el uso, la explotación o el aprovechamiento de aguas nacionales, no vulnera dicho principio, ya que de su contenido se aprecia que cuenta con los elementos básicos para determinar el derecho referido, como lo son: a) el sujeto (entidades federativas, Municipios, organismos paraestatales, paramunicipales, concesionadas a empresas que presten el servicio de agua potable o alcantarillado o colonias constituidas como personas morales); b) el objeto (la explotación, el uso o aprovechamiento de aguas nacionales); c) la base (que se determina de acuerdo a la zona de disponibilidad, a los metros cúbicos de agua utilizada y al uso que se le dé a ésta); d) la tasa (cuotas previstas por metro cúbico de agua, las cuales varían de acuerdo a la zona de disponibilidad); y, e) la época de pago (por ejercicio fiscal, el cual se paga trimestralmente). Así, se advierte que el citado artículo cuenta con todos los elementos básicos que permiten configurar el derecho en cuestión, y si bien se hace una remisión para determinar la zona de disponibilidad a otro ordenamiento jurídico, lo cierto es que su integración no constituye un elemento necesario e indispensable cuyo contenido deba estar reservado a la ley, de conformidad con el artículo 31 constitucional, ya que no es forzoso que la ley establezca todos los elementos de una contribución, sino que basta con que indique los referidos; además, no puede exigirse que se desglose cada uno de los términos utilizados por el creador de la norma, en virtud de que esto no es lo que prevé la reserva de ley en materia tributaria.”

Tesis 1a. LXVIII/2015 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:⁵²

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN II, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). El precepto citado establece un listado limitativo de servicios independientes cuya prestación está gravada con la tasa del 0%, en específico, los señalados en el inciso a), que se presten directamente a agricultores y ganaderos, y estén destinados a ciertas actividades agropecuarias, dentro de las cuales no se encuentra incluida la transportación de leche, de los ranchos ganaderos a las plantas pasteurizadoras, lo que atiende a una razón objetiva y justificada, toda vez que de los antecedentes legislativos de dicha porción normativa se advierte que la intención del legislador no fue otorgar la tasa preferencial a todos los servicios destinados a actividades agropecuarias, sino sólo a aquellos que apoyan el

⁵² Época: Décima Época, Registro: 2008506, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 15, Febrero de 2015, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 1426 .

saneamiento y la producción de ganado, entre los que se ubican los servicios destinados a su vacunación, desinfección e inseminación, que están relacionados directamente con la medicina curativa y preventiva, lo que redundará en beneficio no sólo de los sectores menos favorecidos, sino de la población en general. En ese sentido, el transporte de leche del establo a la planta pasteurizadora constituye un servicio que dista de los elegidos por el legislador para apoyarlos y promoverlos, pues no es indispensable en la cadena de producción de la leche, toda vez que constituye una etapa posterior a ésta, cuando ya el ganadero se ocupó de la salud y el desarrollo del ganado que la produce, por lo que dicho servicio no es uno de los que favorecen directa e inmediatamente a la producción del ganado o su saneamiento; ni siquiera la producción de un alimento de consumo básico, como es la leche y que, por ello, beneficie a los sectores sociales menos protegidos, que fue una de las razones fundamentales para establecer la tasa del 0% a ciertos actos o actividades. Por tanto, el artículo 2o.-A, fracción II, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, al no incluir el servicio de transportación referido, no vulnera el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Jurisprudencia 1a./J. 86/2014 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto:⁵³

“IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA VENTA DE GASOLINA Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 16, FRACCIÓN III, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2013, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Si bien es cierto que para determinar la tasa del impuesto causado por la enajenación de gasolina o diésel, el artículo 2o.-A, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios prevé variables como: el precio de referencia; el costo de manejo del transporte; el costo neto del transporte a la agencia de ventas que corresponda; el margen comercial que haya fijado Petróleos Mexicanos; y las reglas de carácter general por las cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina los precios de referencia; también lo es que dicha circunstancia no significa que la determinación de la tasa se fije con el resultado de actos de particulares o de autoridades

⁵³ Época: Décima Época, Registro: 2008068, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Página: 45.

administrativas, vulnerando así el principio de legalidad tributaria. Lo anterior es así, porque los elementos para determinar dicha tasa sí están precisados en la ley, como lo sustentó esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la acción de inconstitucionalidad 29/2008, en la cual sostuvo que el procedimiento previsto en el citado artículo 2o.-A, fracción I, no es contrario a la garantía de legalidad tributaria, porque los supuestos normativos contenidos en el mencionado numeral brindan un marco jurídico que de manera razonable, atendiendo a la naturaleza del fenómeno a cuantificar, permite a los sujetos pasivos del tributo tener conocimiento sobre las consecuencias jurídicas de su conducta en el caso de enajenación de combustibles.”

Tesis 2a. XXIX/2013 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de contenido siguiente:⁵⁴

“RENDA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, atento a los alcances de ese principio, son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que plantean que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 prevé un trato inequitativo entre las erogaciones mayores a \$2000.00 pagadas mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y las cubiertas a través de otra forma de liquidarlas como sería, por ejemplo, la dación en pago, en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo planteado se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben

⁵⁴ Época: Décima Época, Registro: 2003384, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, Materia(s): Común, Página: 1618.

evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes.”

Jurisprudencia P./J. 118/2010 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y epígrafe siguientes:⁵⁵

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). El artículo 6, fracción III, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contiene un esquema diseñado bajo los parámetros del principio de simetría fiscal en el que, con motivo de la suscripción de títulos de crédito distintos al cheque, en que se presume que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, el pago se entenderá efectuado cuando se realice efectivamente o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción, lo cual implica que tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se actualizan en el mismo momento, toda vez que la legislación hace referencia al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción. Excluido ese supuesto, de los artículos 3, fracción IV, párrafo primero, y 6, fracción III, del mismo ordenamiento tributario, deriva que mientras para el reconocimiento del ingreso debe atenderse a que la contraprestación se entienda "efectivamente cobrada", lo cual depende de su recepción en efectivo, en bienes o en servicios, o bien, de que el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, para el reconocimiento de la deducción debe atenderse a que el concepto respectivo se encuentre "efectivamente pagado", lo que se determina con un criterio más restringido, que alude a que la obligación se extinga únicamente mediante compensación o dación en pago, y no por cualquier otra forma de extinción. Esta regulación puede apreciarse como una falta de simetría fiscal -limitada al momento en que debe reconocerse el ingreso, frente al momento en que puede tomarse la deducción correspondiente, y sin alcanzar a las definiciones de los conceptos que

⁵⁵ Época: Novena Época, Registro: 163126, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Enero de 2011, Materia(s): Constitucional, Página: 19.

deben considerarse ingreso, ni a la de las erogaciones que el legislador señala como deducibles-; sin embargo, no es viable su análisis de constitucionalidad a partir del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, los argumentos respectivos devienen inoperantes, porque: a) La simetría fiscal no es una garantía constitucional, sino un mero enunciado de política fiscal, cuya ausencia no tiene como consecuencia necesaria y automática la violación al citado precepto constitucional; y b) El vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vista desde sus propios ingresos y sus propias deducciones (en atención al momento en que unos y otras debieran reconocerse), por lo que en este sentido, ningún perjuicio ocasiona a un mismo contribuyente el hecho de que, en términos de los preceptos legales aludidos, no pueda deducir sino cuando se cubra la contraprestación mediante el pago propiamente dicho, la dación en pago y la compensación y, en su caso, deba reconocer ingresos al cobro y esto se materialice por cualquier forma de extinción de las obligaciones, ello aunado a que tampoco le causa agravio si su contraparte debe reconocer un ingreso o puede tomar una deducción y cuándo puede hacerlo.”

Tesis 1a. LXXIII/2009, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:⁵⁶

“RENDA. CON LA INCORPORACIÓN EN LA MECÁNICA DEL IMPUESTO RELATIVO DE LA “DISMINUCIÓN” DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS SE RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). La prohibición de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, conforme al artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, continúa vigente; no obstante, con la incorporación de la disminución de dicho concepto, establecido a través de la reforma del artículo 10 de la citada Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, el vicio de inconstitucionalidad del indicado artículo 32 queda subsanado. En efecto, en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo mencionado en último término, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que resultaba necesario admitir el

⁵⁶ Época: Novena Época, Registro: 167194, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Mayo de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Página: 89.

impacto de la erogación relativa al reparto de utilidades en la capacidad contributiva, todo ello en torno al cálculo del impuesto sobre la renta, lo cual no se lograba al no reconocerse la deducibilidad de dicho concepto como erogación necesaria e indispensable en el desarrollo ordinario de la empresa. En este contexto, esta Primera Sala advierte que con la reforma al señalado artículo 10, la aparente falta de reconocimiento de un concepto deducible proveniente del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se corrige mediante una figura sustractiva excepcional: la "disminución", que permite tomar en cuenta el impacto de la erogación en el haber patrimonial del patrón y, simultáneamente, logra que no se afecte el derecho de los trabajadores a percibir un porcentaje de la utilidad que efectivamente contribuyeron a generar. En tal virtud, se concluye que con la incorporación en la mecánica del impuesto sobre la renta, de la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se respeta el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; máxime que la decisión de generar un concepto "disminuible" correspondía plenamente al ámbito de configuración del sistema tributario que es propio del legislador, y que la creación de tal figura -conjuntamente con la decisión de conservar la prohibición reclamada- no trasciende hasta el grado de provocar la inconstitucionalidad del precepto, dado que el mecanismo referido permite reconocer la capacidad contributiva sin perder de vista los derechos laborales.”

Y entre otros muchos más, la tesis 1a. CXXI/2014 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:⁵⁷

“RENTA. EL ARTÍCULO 152, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2013, QUE PREVÉ UNA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE CONTRIBUYENTES, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto prevé que: a) tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a éstos; y, b) que tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor del avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición

⁵⁷ Época: Décima Época, Registro: 2006176, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Página: 814.

aquella en que se pagó el impuesto mencionado. Ahora bien, dicha distinción, lejos de constituir una desigualdad injustificada, tiene como efecto que los causantes que no cubrieron un costo de adquisición se igualen respecto de los contribuyentes que sí lo hicieron con una transferencia de recursos; así, esta diferencia de trato tiene una razón objetiva y justificable, pues los que sí lo enteraron al determinar el tributo levantaron un avalúo, el cual constituye un elemento objetivo que les permitió conocer la cantidad de recursos que hubieran estado obligados a pagar de haberse tratado de una adquisición onerosa; situación contraria respecto de quienes estuvieron exentos del pago del impuesto por la donación que se les efectuó, porque éstos no contaron con un elemento objetivo que les permitiera conocer la cuantía de los recursos necesarios para la obtención del bien cuando éste se adquiere a título oneroso, pues no acumularon ingreso alguno y no enteraron impuesto sobre la renta. Consecuentemente, el artículo 152, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2013, al prever una diferencia de trato entre contribuyentes, no vulnera el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Los datos apuntados los traigo a colación precisamente porque constituyen antecedentes que podrían marcar una directriz y a su vez podrían ser reveladores de una política de Estado que, correcta o no, tiene como propósito evitar una afectación importante a la recaudación; y se dice “al parecer” porque por un lado el Poder Reformador pretende proteger las finanzas públicas con la exclusión de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas generales en materia tributaria; por otra parte, una legislación fiscal secundaria que pretende recoger las recomendaciones de un organismo internacional regulador y orientador en temas de ingresos tributarios; y por otro lado más los diversos precedentes que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria que en su conjunto revelan una clara tendencia a una política judicial proteccionista de las finanzas públicas y una política de Estado encaminada al mismo propósito.

ESTUDIO DEL CRITERIO SUJETO A ESCRUTINIO

Como punto de partida para concluir esta última fase del estudio de la jurisprudencia, creo que no está de más enfatizar que ya desde el desarrollo de cada regla o principio que en mi opinión están involucrados en los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se fue perfilando la postura en torno a la razón o motivo por el que la jurisprudencia y sus consideraciones que le dan sustento no atienden a dichos principios.

No obstante, sólo a manera de conclusión, se hará una adicional argumentación en torno al por qué se considera que existe esa vinculación con las reglas o principios desarrollados con el criterio en estudio.

Infracción a la regla que estatuye los requisitos para la obligatoriedad de la jurisprudencia. Ya se dijo que tanto el Tribunal Pleno como las Salas de la Suprema Corte son órganos legalmente facultados para crear jurisprudencia, por lo que la diferencia estriba en el número de votos que ello requiere para que se lleve a cabo la aprobación de dicho acontecimiento, sin pasar por desapercibido que las condiciones y características de las resoluciones deben ser continuas y acerca del mismo criterio.

En ese sentido, debe tenerse presente que el artículo 217 de la Ley de Amparo establece que la jurisprudencia que emitan los órganos constitucionalmente facultados será obligatoria para los distintos órganos jurisdiccionales de menor jerarquía de acuerdo con las reglas y condiciones establecidas en dicho precepto; de modo que una interpretación en sentido contrario podría llevar a la conclusión que los criterios jurisprudenciales de interpretación que no cumplan con las condiciones de obligatoriedad, no son vinculantes en el orden jurídico nacional.

Como se desarrolló en el cuerpo de este estudio, de las transcripciones tanto de la jurisprudencia como de los precedentes relatados y que en apariencia

le dieron origen, a pesar de que dicha jurisprudencia establece como tema central la aplicación general a los contribuyentes -personas físicas y morales- del impuesto sobre la renta tanto el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso como la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales; sin embargo, el primer precedente no analiza de modo integral ese tópico, sino que a partir de la referencia a diversos precedentes resueltos por el Tribunal Constitucional de la Nación, en los que los quejosos fueron personas físicas y en aquéllos expresamente se determinó que el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos, era aplicable a tales sujetos; con base en ello, declaró infundado 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.

No obstante, en la ejecutoria del juicio de amparo en revisión 855/2014 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se estableció como conclusión principal si el concepto y clasificación mencionados son aplicables o no a ambos tipos de personas -físicas y morales- contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Entonces, con independencia de que el criterio que sustenta la jurisprudencia pueda tener 5 precedentes o más en el mismo sentido; sin embargo, considero que de acuerdo con los datos de publicación en el Órgano Oficial de Difusión, no se cumpliría con tal requisito que exige la Ley de Amparo en la integración y obligatoriedad de la jurisprudencia por reiteración. Se insiste, al menos no con los precedentes considerados para tal efecto en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Luego entonces, la infracción a esa regla tendría como sanción que la jurisprudencia en estudio –que en realidad no lo es en el estricto sentido de la

palabra- no fuese obligatoria en el orden jurídico nacional y, por ende, el criterio que sustenta no podría aplicarse obligatoriamente en los casos concretos que debieran.

Es con base en la anterior conclusión que podría decirse: la jurisprudencia en estudio –que al parecer no lo es- no sería adecuada con el precedente relativo al juicio de amparo en revisión 855/2014 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque este último no desarrolla la idea central de la jurisprudencia.

Infracción al principio de capacidad contributiva subjetiva, como una manifestación del principio de proporcionalidad tributaria.

Ya se dijo que desde el punto de vista de la construcción jurisprudencial del concepto, el Máximo Tribunal de la Nación ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; de manera que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la “capacidad económica” de cada sujeto pasivo y las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

También se hizo un breve estudio para distinguir los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica, entre los cuales prevalece una relación de interdependencia pero no deben ser utilizados como sinónimos, pues la capacidad contributiva es una ficción jurídica y depende de que el contribuyente se ubique en la hipótesis normativa, pues será en ese momento cuando se materialice la manifestación de la riqueza; mientras que la capacidad económica surge de una manifestación fáctica más apegada a la realidad, que permite que una persona tenga un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo ser gravado o no.

Por su capital importancia al sentido de este estudio, se debe recordar que los gobernados son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva, su participación en los gastos del Estado precisa informarse en la riqueza neta, la cual representa el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. Pero cuando el legislador establece esquemas fiscales que permiten individualizar la carga tributaria del contribuyente –persona física– valorando su situación personal y familiar, al diseño de este tipo de modelos tributarios es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo de capacidad contributiva.

Es trascendental que los impuestos que recaen sobre los sujetos contemplen, unos más que otros, ambos aspectos del principio de capacidad contributiva; lo contrario produciría una normativa adversa a los lineamientos de la justicia.

Se insiste, en el caso de las personas morales la situación es diferente, pues aun cuando están obligadas a contribuir, no fijan su contribución de acuerdo al principio de la capacidad económica subjetiva, puesto que sólo se toma como referencia su riqueza disponible (capacidad contributiva objetiva).

De lo anteriormente expuesto se puede colegir que para determinar la obligación de contribuir basada especialmente en relación con el principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo). Así, el aumento de la riqueza imponible justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios.

Ahora bien, el hecho de que en la jurisprudencia en estudio se establezca como imperativo categórico que las personas físicas y morales contribuyentes del impuesto sobre la renta deban considerar ineludiblemente el concepto de

necesaria vinculación de la erogación con la generación del ingreso y la clasificación de ese gasto, a fin de poder determinar si determinada erogación cumple o no con esas condiciones para considerarlo o no deducible en el impuesto de que se trata, ello impide que determinados desembolsos que realizan los contribuyentes puedan ser examinados bajo el test del principio de capacidad contributiva, a pesar de que en la vida real sí tengan un impacto en la capacidad económica del obligado y que desde luego pueden incidir en su mayor o menor capacidad de contribuir al gasto público.

Resultan de especial relevancia para evidenciar lo anterior –por ejemplo las deducciones personales aplicables para las personas físicas del régimen de asalariados. Dichos conceptos de erogación, si bien no están estrechamente vinculados con la generación del ingreso, sin embargo, sí deberían ser reconocidas por el legislador, pues si bien es cierto a él le corresponde ubicar la materia imponible (establecida sobre aspectos objetivos de riqueza), la que en última instancia es la fuente del tributo, también no debe olvidarse, en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario. En el primer caso, se justifica la existencia del impuesto, en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la mayor o menor posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria.

En ese contexto, considero que a la luz del principio de capacidad contributiva subjetiva, es necesario valorar las condiciones personales y familiares del contribuyente, a fin de cualificar la cuantía del gravamen permitiendo la distribución equitativa de las cargas tributarias. Así, su capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares; es decir, el sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado (ser contributivamente apto) cuando su riqueza es susceptible de imposición, lo que ocurre después de satisfacer sus necesidades primarias, tales como salud, alimentación, vestido, vivienda, educación, por señalar las más

indispensables; algunas de ellas contenidas en las deducciones personales que, por disposición jurisprudencial, no son consideradas estructurales, como tampoco de necesaria vinculación para generar un ingreso; motivo por el cual –bajo ese criterio- el legislador, al no estar obligado a reconocerlas, por ello su reducción o limitación no pueden examinarse a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria; criterio que, desde luego, no comparto.

Infracción al principio del mínimo vital.

En adición a lo ya expuesto en párrafos anteriores sobre ese tema, debe decirse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en tiempos pasados una serie de juicios de amparo promovidos en contra de lo dispuesto en el artículo 177 y la derogación del numeral 178, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de octubre de dos mil siete. En dichos amparos se suscitó, precisamente como tema principal, la delimitación del derecho al mínimo vital.

En primer término, la Corte señaló que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia, mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta únicamente como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada contribuyente para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. En esa medida -se sostuvo- el mínimo vital se configura como un principio que orienta el accionar del Estado.

En ese contexto, atendiendo al mínimo vital como límite a la actuación del legislador tributario, la Corte Suprema precisó que el aludido derecho permea a toda la materia tributaria y no se limita al ámbito laboral, basándose en lo dispuesto en la fracción IV de artículo 31 constitucional; es decir, se trata de una garantía constitucional de la que gozan todas las personas físicas, y no una conquista laboral que únicamente beneficiaría a los trabajadores que perciben el

salario mínimo, en los términos en los que lo preceptúa el artículo 123 constitucional.

Así, el Máximo Intérprete de la Constitución afirmó que si la proporcionalidad implica que los particulares deben tributar en función de su respectiva capacidad contributiva, entonces es válido afirmar que quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación y, en su caso, que la tributación se gradúe atendiendo precisamente al signo de capacidad que se manifieste; todo ello, a fin de que no vea mermados los recursos con los que apenas cuentan para subsistir.

Asimismo, la decisión de la Corte estableció que el derecho al mínimo vital debe atender a cuestiones particulares, como son el tipo de ingreso que se percibe y la forma en la que se genera. Además, se señaló que el respeto del derecho al mínimo vital no implica un deber para el legislador tributario, en el sentido de establecer específicamente una exención, una deducción o algún mecanismo en particular, ya que cuenta con un margen de libre configuración legislativa para el diseño del sistema fiscal, pero que es a través de instituciones como aquéllas que se puede salvaguardar el derecho al mínimo vital.

Concretamente, el Pleno de la Corte resolvió que la Ley del Impuesto sobre la Renta no resulta inconstitucional, toda vez que a través de la interacción de exenciones, deducciones y subsidios, los recursos necesarios para la subsistencia de los gobernados, quedan libres de gravamen o ven disminuida la carga tributaria correspondiente

Como punto de especial relevancia, conviene destacar que la Suprema Corte haya reconocido que el fundamento del derecho al mínimo vital es el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no el diverso artículo 123 de la Ley Fundamental, pues tal decisión le da una proyección más amplia; igualmente, debe resaltarse la manera en la que la Corte conceptualiza el derecho al mínimo vital. Y entre las consideraciones de la decisión adoptada, debe tomarse en cuenta que se

reconoció el valor que tienen las deducciones llamadas “personales” -entre las que se cuentan, por citar un ejemplo, la de gastos médicos, hospitalarios y funerarios, tanto del contribuyente, como de sus dependientes económicos- en el conjunto de mecanismos que permitirían salvaguardar el derecho al mínimo vital.

No obstante, al distinguir a las deducciones propias de la mecánica del impuesto sobre la renta de aquéllas que no lo son -las denominadas deducciones “estructurales” y “no estructurales”- la Suprema Corte incluyó a las personales entre las segundas, con lo cual se pudo establecer que este tipo de deducciones no tienen trascendencia en el esquema global del tributo. Con esa decisión, la Corte reevalúa a las deducciones personales y reconoce su importancia y lo esencial de su establecimiento, a fin de que no se vulnere el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues resultarían esenciales para que se libere del gravamen a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona, postulado esencial del derecho al mínimo vital.

La decisión de la Corte puede ser correcta en tanto que dichos mecanismos efectivamente pueden ser útiles para dejar libre de gravamen a un determinado monto de recursos, o bien, para aminorar el impacto de aquél, pero no puede dejar de apuntarse, por un lado, la insuficiencia de dichos mecanismos para que auténticamente se salvaguarde el derecho al mínimo vital y, por el otro, acusar que existen determinados supuestos en los que el efecto de dichas exenciones, deducciones y subsidios se ve reducido.

Así, la Suprema Corte tuvo la oportunidad de definir con mayor precisión los límites del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, pero limitó su pronunciamiento a la revisión de los mecanismos existentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta y otros ordenamientos, sin tomar en cuenta que la afectación a los derechos de los contribuyentes puede derivar no sólo de lo que la Ley establece, sino también de lo que no dice, como en el caso sucede, al no contemplarse mecanismos que de

manera específica posibiliten que los contribuyentes puedan contar con un patrimonio mínimo que pueda quedar excluido de la carga fiscal, no como concesión graciosa, sino porque los recursos respectivos resultan necesarios para subsistir y llevar una vida digna y decorosa, tanto para el propio contribuyente, como para las personas que dependen económicamente de él. Lo anterior constituye el derecho fundamental por excelencia de las personas.

En ese sentido, la capacidad contributiva debiera 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; por tanto, 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.

Al respecto, no debe perderse de vista que los gastos a que generalmente se refieren las deducciones personales, como los destinados a asistencia médica, vivienda, salud, educación, seguros de retiro y de gastos médicos, así como de transportación escolar, se realizan de manera necesaria y realmente producen un

impacto negativo en el patrimonio del contribuyente; por tanto, constituyen un concepto sustractivo que debiera tener efecto en la determinación de la base tributaria y, con ello, en la correcta definición de la capacidad contributiva.

Esto significa que el legislador debería reconocer erogaciones de ese tipo y no limitar su deducción, pues en esos casos debe preverlos por imperativo constitucional.

Además, si se toma en cuenta que el Estado debe procurar una protección integral del individuo para acceder de manera efectiva a los demás derechos constitucionales (salud, vivienda, educación, seguridad social), debe estimarse que no sólo puede, sino que debe hacerlo desde el ámbito tributario por no ser ajeno a la realidad social y a las demás ramas del derecho.

En tal sentido, si las deducciones personales –por ejemplo- que de acuerdo con la jurisprudencia, son un beneficio y no pueden clasificarse como estructurales por no cumplir con el requisito de necesaria vinculación con la generación del ingreso, constituyen limitantes para una figura sustractiva que se propone salvaguardar la parte humana de la tributación, por lo que –se reitera– resulta violatorio del derecho al mínimo vital, porque impide en determinada medida la deducción de gastos que se efectúan para preservar en condiciones básicas la calidad de vida de la persona y de sus familiares.

Se insiste, los conceptos deducibles previstos en el citado artículo 151 -que sirven en este momento de ejemplo- en general se encaminan a proteger derechos fundamentales que, de manera integral, inciden en la preservación de un mínimo existencial; y, sin embargo, la norma limita su aplicación, con lo cual se restringe el acceso a servicios básicos propios de la vida y dignidad humanas como son la salud, la educación, la vivienda, el derecho a un retiro para la vejez, etcétera y, por ende, a un nivel mínimo de subsistencia exigido constitucionalmente.

Es cierto que en el estudio que se analiza se establece que las deducciones personales –que sirven de ejemplo- no serían el único medio para preservar el mínimo existencial u otros derechos con éste relacionados, en tanto el legislador puede acudir a otros mecanismos, planes o programas gubernamentales para atender las exigencias de tales derechos. No obstante, al respecto no debe perderse de vista que en el ámbito tributario el derecho al mínimo vital es una proyección del principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional. En tal sentido, si el legislador debe acatar los postulados de dicho principio sin resultar válido que lo haga sólo de manera parcial o acotada, entonces, ello significa que debe respetarlo a cabalidad en cualquiera de sus manifestaciones o dimensiones, incluida la que se refiere al citado mínimo existencial.

En ese orden de ideas, considero que el concepto de necesaria vinculación a que se refiere la jurisprudencia en estudio, no debe establecerse como un valor absoluto que no admita excepciones o regulaciones especiales al momento de configurar la mecánica de las deducciones, pues esa libertad de configuración de la Potestad Tributaria no puede desconocer otros valores absolutos y principios de primer orden como es el del mínimo vital y el reconocimiento de la capacidad contributiva subjetiva.

Infracción al principio de no regresividad de los Derechos Humanos.

La legislación que se analizó en la jurisprudencia materia de estudio fue la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de 2014. Como ya se vio, dicha norma estableció diversas limitaciones y restricciones a las deducciones autorizadas o personales, entre otras. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior a la vigente, esta última estableció nuevas reducciones y limitaciones cuya consecuencia redundaba en limitar ciertos beneficios que preveía la ley anterior. El análisis de la constitucionalidad que hizo la Corte Suprema al respecto, tuvo como resultado avalar esas limitaciones o reducciones

sin sujetarlas a un escrutinio desde el punto de vista constitucional. Así, bajo el tamiz del principio de progresividad o no regresividad de los Derechos Humanos, parece que la medida legislativa fue regresiva.

En efecto, en la reforma fiscal para el ejercicio de 2014 en materia del Impuesto Sobre la Renta, en el Título IV, particularmente en lo relativo a las personas físicas, el legislador vulneró el principio constitucional de progresividad (no regresividad), pues hasta el ejercicio fiscal de 2013 la ley permitía reducir la base gravable sobre la que se determina el impuesto anual aplicando diversos conceptos de gasto de tipo personal **sin limitación alguna**, de modo que las personas físicas podían determinar, en algunos casos, un saldo a favor en relación con el impuesto pagado o retenido por el patrón, en el caso de los asalariados o bien, en el pago provisional, en los demás regímenes.

No obstante, como parte de la reforma fiscal de 2014 se modificaron las disposiciones relativas a las deducciones personales para establecer dos limitantes que se pueden identificar en dos: la **limitante particular** por cada tipo de deducción, dependiendo del capítulo en el que se prevea el ingreso; y la **limitante global**, que es aplicable al total de las deducciones personales, la cual establece, en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que el monto máximo de las deducciones personales se podrá aplicar únicamente hasta por los montos siguientes *“el que resulte menor entre...”*: **a)** El 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos; y, **b)** Cuatro veces el salario mínimo general (SMG), elevado al año y correspondientes al área geográfica del contribuyente.

Como se ve, la reforma en comento (2014) desconoce el derecho que, hasta el ejercicio fiscal de 2013 tenía el contribuyente de deducir gastos personales sin limitación alguna, ya que en la actualidad únicamente puede realizar las citadas deducciones hasta por el monto que resulte menor entre el diez por ciento de su ingreso anual, incluyendo ingresos exentos, y del que resulte de

cuatro veces el salario mínimo general elevado al año y correspondientes a su área geográfica.

Derecho que indiscutiblemente se encontraba integrado a la categoría de derecho humano del contribuyente y, por ende, no podía perder en el futuro; de ahí que se considere que la reforma fiscal en estudio vulnera el citado principio constitucional de progresividad; sin embargo, en la jurisprudencia en estudio no se consideró tal circunstancia, simplemente porque bajo el criterio del Máximo Tribunal, erogaciones como esas no cumplen con el concepto de necesaria vinculación en la generación del ingreso y, por ende, no se clasifican como deducciones estructurales para efectos del impuesto sobre la renta, de manera que su limitación o reducción no quiso analizarla a la luz de los principios constitucionales antes desarrollados. Criterio que desde luego no comparto.

La Política Estatal pro-recaudación.

Los antecedentes que narré en el apartado relativo los traje a colación precisamente porque constituyen evidencia de una directriz y a su vez podrían ser reveladores de una política de Estado que, correcta o no, tiene como propósito evitar una afectación importante a la recaudación; y se dice “al parecer” porque por un lado el Poder Reformador pretende proteger las finanzas públicas con la exclusión de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas generales en materia tributaria; por otra parte, una legislación fiscal secundaria que pretende recoger las recomendaciones de un organismo internacional regulador y orientador en temas de ingresos tributarios; y, por otro lado, los diversos precedentes que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria en su conjunto revelan una clara tendencia a una política judicial a proteger las finanzas públicas y una política de Estado encaminada al mismo propósito.

Todo esto se entiende -se insiste- si además se pretendiera explicar el por qué -en el contexto de los estudios y recomendaciones emitidas con la autoridad

de un Organismo Internacional- de la expedición de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que aparentemente -bien o mal, muy a la mexicana- pretende atender algunas de esas recomendaciones de la OCDE; aunado a la manera en que la Corte ha resuelto esos temas fiscales; todo ello en su conjunto podrían generar indicios muy sólidos de una política de Estado muy marcada a proteger las finanzas públicas.

Por lo anterior, considero que todos esos antecedentes constituyen una quizá velada política de Estado tendente a solucionar la baja recaudación, y por eso se explica el miedo del Poder Reformador de afectar los niveles de recaudación con una declaratoria general de inconstitucionalidad de normas tributarias; o por su parte una Suprema Corte de Justicia de la Nación muy condescendiente con el legislador secundario al analizar la constitucionalidad de todas y cada una de las políticas legislativas tendentes a incrementar el nivel de recaudación; con independencia de que puedan existir fuertes sospechas de que esas medidas representen la infracción a diversos principios o derechos de rango constitucional que en otras latitudes no se harían.

Entonces, parece que la Política Estatal pro recaudación subordina el valor Justicia a un propósito meramente recaudatorio.

Quiero concluir este apartado destacando que no juzgo que esa política judicial o Estatal sea necesaria y absolutamente incorrecta; en realidad no se puede ser indiferente al contexto macroeconómico e internacional que impera en los tiempos actuales; simplemente considero que de acuerdo con las reglas y principios que tutela la propia Constitución, “al parecer” las decisiones adoptadas no se ajustan a ese marco constitucional y eso es lo criticable del sistema. Que puedan tener un objetivo también constitucionalmente válido, no lo dudo, pero ante esa colisión de principios, por qué no se dan las razones reales y válidas que justifiquen ese juicio de ponderación?

CONCLUSIONES

PRIMERA. La jurisprudencia en estudio infringió una regla absoluta sobre su obligatoriedad: no está adecuada a los precedentes que le dieron origen, porque no se cumplió con el requisito que marca la Ley para que fuese vinculante, es decir, no se integró con cinco precedentes ininterrumpidos en el mismo sentido; al menos no con los que se señalan en la publicación respectiva.

SEGUNDA. Si la capacidad contributiva subjetiva se puede determinar una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, de tal suerte que el sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado (ser contributivamente apto) cuando su riqueza es susceptible de imposición, lo que ocurre después de satisfacer sus necesidades primarias, tales como salud, alimentación, vestido, vivienda, educación, por señalar las más indispensables; entonces, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debería evolucionar en el criterio del principio de proporcionalidad al de capacidad contributiva, a fin de permear en el sistema impositivo para hacer de éste un modelo más justo y equitativo

Lo cual no ocurre, porque limita la posibilidad de considerar a determinadas erogaciones como deducciones, siempre que estén estrechamente vinculadas con la generación del ingreso. Lo cual evidencia que sólo considera una capacidad contributiva objetiva; que no siempre es la más justa en un sistema impositivo como el mexicano.

TERCERA. El establecer como regla absoluta que todas las erogaciones que no estén necesariamente vinculadas con la generación del ingreso, no puedan ser reconocidas por el legislador como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, tal es el caso de las deducciones personales, por ejemplo, constituyen limitantes para una figura sustractiva que se propone salvaguardar la parte humana de la tributación, por lo que dicho criterio da pauta a que se infrinja el derecho al mínimo vital, porque impide en determinada medida la deducción de

gastos que se efectúan para preservar en condiciones básicas la calidad de vida de la persona y de sus familiares.

CUARTA. El criterio en consulta reconoce la constitucionalidad de una normativa que, desde el punto de vista de la no regresividad de los Derechos Humanos, es infractora de dicho principio, porque se abstiene de realizar el test de constitucionalidad de la reducción o limitación de ciertas deducciones no clasificadas como estructurales, sobre la base de que no pueden ser sometidas a ese escrutinio constitucional porque el legislador no está obligado a reconocerlas, sino que son un beneficio no oponible o no exigible por el gobernado, dada su concesión a título gracioso del legislador.

QUINTA. El criterio que se analiza podría ser parte de velada política de Estado tendente a solucionar la baja recaudación, y por eso se explica el miedo del Poder Reformador de afectar los niveles de recaudación con una declaratoria general de inconstitucionalidad de normas tributarias; o por su parte una Suprema Corte de Justicia de la Nación muy condescendiente con el legislador secundario al analizar la constitucionalidad de todas y cada una de las políticas legislativas tendentes a incrementar el nivel de recaudación; con independencia de que puedan existir fuertes sospechas de que esas medidas representen la infracción a diversos principios o derechos de rango constitucional que en otras latitudes no se harían.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y FUENTES DE CONSULTA

- ANTONIO MICHELI, Gian, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, primera reimposición a la Decimosexta edición, México, Themis, 2002.
- ARTEAGA NAVA, Elisur, *Tratado de Derecho Constitucional*, México, Oxford, 1999, t.3.
- BALAGUER CALLEJÓN, Francisco (coord.) et al., *Derecho Constitucional*, Madrid, Tecnos, 2002, vol. I.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- BUHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1968.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado de Impuesto sobre la Renta*, México, tercera reimposición, Themis, 1995, tomo I, conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objeto del impuesto.
- CALZADA PADRÓN, Feliciano, *Derecho Constitucional*, México, Porrúa, 2005.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- CARPIZO, Jorge, *La Constitución Mexicana de 1917*, decimoprimer edición, México, Porrúa, 1998.
- CARRAZCO IRRIZARTE, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, segunda edición, Oxford, 2003, Diccionarios Jurídicos Temáticos, vol. 2.
- Colegio de Profesores de Derecho Procesal, Facultad de Derecho de la UNAM, *Derecho Procesal*, Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, volumen 4, México, Editorial Harla, 1997.
- GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. de Sainz de Brujanda, Fernando, 7ª. Edición Italiana, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio et al., Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, México, 2007, Porrúa.
- HELSEN, Albert, *Derecho Tributario*, trad. de Báez Moreno, Andrés et al., Barcelona, Marcial pons, ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.
- KELLEY HERNÁNDEZ, Santiago A, *Teoría del Derecho Procesal*, México, Editorial Porrúa, 1998.
- KLAUS, Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., 2002.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del*

- Impuesto sobre la Renta 2006*, 22ª edición, México, 2006, t. I Personas Morales.
- LOVISOLO, Antonio, *El Establecimiento Permanente*, en Ukemar Víctor (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, t. I.
- MÁRQUEZ ROMERO, Raúl, *Criterios Editoriales del Instituto de Investigaciones Jurídicas y de la Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, segunda edición, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.
- MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo: Personas morales y personas físicas*, México, edición 2007, Thomson, 2007.
- MARTÍN QUERALT, Juan et al., *Derecho Tributario*, Navarra, Arazandi, 2001.
- OJEDA BOHÓRQUEZ, Ricardo. “*El amparo contra normas con efectos generales*”, 2ª edición, México, editorial Porrúa, 2004.
- PÉREZ AYALA, José Luis y González García, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- PÉREZ AYALA, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2004.
- PÉREZ DE ACHA, Luís M., *Establecimiento Permanente*, México, Themis, 1994, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Oxford, 2001.
- SILVA GARCÍA, Fernando, *Deber de Ponderación y Principio de Proporcionalidad en la Práctica Judicial*, México, Porrúa, 2012.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Código Fiscal de la Federación.
Ley del Impuesto Sobre la Renta.

MATERIAL DE CONSULTA ELECTRÓNICA

- IUS 2016 (FORMATO DVD), jurisprudencia y tesis aisladas junio de 1917 a diciembre de 2016.

INFORMACIÓN DE LA WEB

- OCDE (2010), “*Perspectivas OCDE: México. Políticas Clave para un Desarrollo Sostenible*”. OCDE. <http://www.oecd.org/dataoecd/63/10/46228108.pdf>.
“*Recaudación sube 20% en 4 años gracias a las reformas fiscales*”, [en línea],

México, *El Financiero.com.mx*, 26 de mayo de 2011, Dirección URL: <http://www.elfinanciero.com.mx/pages/ejemplar.aspx>, [consulta: 18 de septiembre de 2011].

OCDE (2011), Estudios Económicos de la OCDE: México 2011,. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-es>.

OCDE (2013), Estudios Económicos de la OCDE: México 2013,. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201521-es>.