



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

“LA LIMITACIÓN GLOBAL DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA, ¿RESPETA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL?”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Fanuel Martínez López

Director de la Tesis

Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel

LA LIMITACIÓN GLOBAL DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ¿RESPETA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL?

I. Introducción

Una nueva limitante global a las deducciones personales de las personas físicas, fue motivo de análisis reciente por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Derivado del análisis de los asuntos respectivos, concluyó que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, no viola el derecho al mínimo vital.

En la resolución respectiva se ponderaron diversos principios constitucionales, tales como el de proporcionalidad tributaria y, derivado de este, el derecho al referido mínimo vital, frente a la facultad del legislador de diseñar con amplia libertad el sistema tributario, tomando en cuenta que las deducciones personales no son necesarias para generar los ingresos gravados, al tratarse de simples beneficios otorgados por el legislador.

Por ello, el análisis de esa resolución y la jurisprudencia que generó, se realizará a partir de los postulados del principio de proporcionalidad tributaria y del derecho al mínimo vital, tomando en cuenta el diverso principio *pro persona* introducido conforme a la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, sin perder de vista los contenidos esenciales de los tratados internacionales que pueden tener incidencia al respecto.

Asimismo, se tomará en cuenta lo que algunos tribunales constitucionales del orbe han resuelto en torno al mínimo vital, incluida la propia Suprema Corte mexicana al pronunciarse de manera específica sobre el contenido y alcances de ese derecho.

Finalmente, se tendrá a la vista la regulación que a partir de 2014 prevé la limitación de las deducciones personales en materia de impuesto sobre la renta, para fijar una postura en torno a la pregunta esencial que motiva el presente documento, concluyendo si se estima o no suficientemente soportada la jurisprudencia objeto de análisis.

II. Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.).¹

“Época: Décima Época.
Registro: 2013872.
Instancia: Segunda Sala.
Tipo de Tesis: Jurisprudencia.
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II.
Materia(s): Constitucional.
Tesis: 2a./J. 27/2017 (10a.).
Página: 821.

RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL. Las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, no deben reconocerse forzosamente por el legislador como aminoraciones para determinar la base gravable del impuesto, sino que se encuentran inmersas en el ámbito de libertad de configuración en materia tributaria por constituir gastos fiscales, los cuales tienen su origen en la disminución o reducción de gravámenes, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. Por otra parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el derecho al mínimo vital abarca todas las acciones positivas y negativas

¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Red Jurídica de la. Semanario Judicial de la Federación, México, consultado el 01 de mayo de 2017.

que permitan respetar la dignidad humana, lo que implica la obligación para el Estado de garantizar (y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa) que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; aunado a ello, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa. Lo anterior, correlacionado con el principio de generalidad tributaria (la regla general consiste en que todos aquéllos, con un nivel económico mínimo, están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que las exenciones, beneficios o estímulos fiscales son la excepción), permite concluir válidamente que la circunstancia de que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculadas con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

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

Amparo en revisión 919/2015. Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

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

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

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

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

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

Esta tesis se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de marzo de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.”

III. Ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en Revisión 855/2014² [uno de los precedentes que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.)]

“AMPARO EN REVISIÓN 855/2014
QUEJOSOS Y RECURRENTES: JOSÉ
FRANCISCO GARCÍA CÁCERES Y OTROS

PONENTE: MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS
SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS
COLABORÓ: DIEGO GAMA SALAS

Vo.Bo.:

Ciudad de México. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión de cinco de octubre de dos mil dieciséis.

COTEJADO:

VISTOS; Y
RESULTANDO:

² *Idem.* Expedientes, Búsqueda temática, México, consultado el 01 de mayo de 2017.

[...]

CONSIDERANDO:

[...]

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

(...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

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

instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

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

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

IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientos cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta Ley, por el periodo que corresponda.

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

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

equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Precisado lo anterior, del análisis de la causa de pedir de la quejosa se advierte la alegación en el sentido de que las erogaciones reconocidas en el citado artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en realidad corresponden a conceptos *estrictamente indispensables* para la satisfacción de las necesidades básicas del contribuyente y de sus dependientes económicos, razón por la que —desde la perspectiva de los quejosos—, deben reconocerse en su integridad y sin limitante alguna a

efecto de determinar la verdadera capacidad contributiva de los gobernados y, con ello, respetar el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad jurídica reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General.

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

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

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

Muestra de ello son las consideraciones con base en las que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 41/2005,³ cuya parte conducente se transcribe:

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

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la renta gravable que se aprecia en la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso

³ En sesión de ocho de junio de dos mil seis, por mayoría de seis votos de las Ministras y Ministros Luna Ramos, Sánchez Cordero, Cossío Díaz, Gudiño Pelayo, Valls Hernández, y Silva Meza; los Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero, Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia y Azuela Güitrón votaron en contra.

bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

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

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

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, el legislador —atendiendo a su libertad de configuración— puede conceder que determinados gastos sean considerados como deducciones, ya sea por razones de política fiscal, económica o social, pero ello no constituye un derecho constitucionalmente exigible por los

sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, porque las erogaciones tienen un mero carácter de contingentes, pero sobre todo, porque no se vinculan con los ingresos que constituyen el objeto del impuesto sobre la renta, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes.

Tomando como premisa lo que se sustentó en el asunto de mérito, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión 1662/2006⁴, entre otras, bajo las consideraciones siguientes:

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

*Con base en las consideraciones expuestas, se está en condiciones de atender la problemática de fondo planteada por la recurrente, a través de los agravios vertidos en el recurso enderezado en contra de la sentencia de primera instancia, a saber: ¿la deducibilidad de las penas convencionales para efectos del impuesto sobre la renta, es exigible constitucionalmente? Es decir, **¿se viola el principio constitucional de proporcionalidad tributaria al no autorizarse la deducción de las penas convencionales?***

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

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

*En atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que **no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que las erogaciones que lleguen a efectuarse por concepto de penas convencionales no se encuentran necesariamente vinculadas como costo de generación del ingreso y, por ende, no se desprende del artículo 31,***

⁴ En sesión de quince de noviembre de dos mil seis, por unanimidad de cinco votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza, y José Ramón Cossío Díaz.

fracción IV, la necesidad de que las mismas sean reconocidas como concepto deducible.

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

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

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

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

‘DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador

puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte –lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal–, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.⁵

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

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

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

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

‘RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE

⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Febrero de 2007, Página: 638, Registro: 173332.

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). *El sistema de deducciones tratándose del régimen indicado no se rige por el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables', ya que éste es aplicable a personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos, situación que no es evidente en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, porque están sujetas a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan. Por ello, el hecho de que en el catálogo de deducciones establecido en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se prevean los gastos realizados por las aportaciones de seguridad social, de carácter obligatorio, que el contribuyente trabajador hubiese realizado a una institución pública de seguridad social, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en conjunto y no representan un beneficio específico o individualizado para los trabajadores que trasciendan inmediatamente a lograr un óptimo desarrollo laboral, sin que pase inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque este supuesto –régimen general– sí se basa en el sistema de indispensabilidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente.”⁶*

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

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

Posteriormente, al resolver los amparos en revisión 316/2008, 366/2010, 408/2010, 642/2010 y 748/2010, la Primera Sala de la Suprema Corte de

⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, Página: 512, Registro: 171345.

Justicia de la Nación, tomando como base la contradicción de tesis 41/2005 y el amparo en revisión 1662/2006 –mencionados con anterioridad– se refirió a los dos tipos de deducciones –que se distinguieron con base en el criterio de indispensabilidad de la erogación para la generación del ingreso– como ‘estructurales’ y ‘no estructurales’.

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

‘DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: ‘DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.’, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas - dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o ‘beneficios’, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados ‘gastos fiscales’, es decir, los originados por la

disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.”⁷

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

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

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

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

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

⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Página: 170, Registro: 162889.

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 118/2012⁸ y 3225/2013,⁹ la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicando los conceptos de deducciones estructurales y no estructurales, analizó si las limitantes impuestas a una deducción personal –gastos médicos y dentales– viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Al respecto se consideró que las deducciones de carácter personal, autorizadas por el artículo 176, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen como matiz peculiar que no deben ser reconocidas, de forma obligada, por el legislador, habida cuenta que no determinan la obtención

⁸ 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.

⁹ 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.

de ingresos del contribuyente persona física, pues se trata de gastos que el contribuyente eroga para sí o para las personas de su familia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Asimismo, en el capítulo III, denominado 'DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES' el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce como deducciones autorizadas los pagos efectuados por el impuesto predial de los correlativos inmuebles; las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos; los gastos de mantenimiento; los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra,

construcción o mejoras de los bienes inmuebles; el importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos; etcétera.

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

‘RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la Ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar ‘deducciones autorizadas para cada ingreso’. A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el Título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas.¹⁰

‘RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales,

¹⁰ Tesis Aislada; Instancia; Primera Sala; Novena Época; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, marzo de 2010, página 937.

actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cedular del Título IV, denominado 'De las Personas Físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo –por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera–, para aplicar a la suma de dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos –y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador–, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado Título IV y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.”¹¹

‘RENTA. LA MECÁNICA DEL ARTÍCULO 177, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006, SE JUSTIFICA POR SU NATURALEZA CEDULAR.

Tomando en consideración que la fuente de riqueza es elemento revelador de la capacidad contributiva, la mecánica prevista en el referido artículo 177, primer párrafo, consistente en sumar a los ingresos obtenidos por las personas físicas, conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas a los mismos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II, de dicho Título, encuentra razón de ser en su naturaleza cedular, derivada de la existencia de diferentes categorías de ingresos, en función de las distintas fuentes que los generan. Así, siendo dicho origen uno de los elementos para establecer la base gravable, por revelar la fuente de riqueza, es dable que se otorgue, a cada hipótesis de las contempladas en los referidos

¹¹ Tesis Aislada; Instancia: Pleno; Décima Época; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro I, diciembre de 2013, tomo I, página 141.

*capítulos, un tratamiento tributario distinto, en el que el régimen jurídico aplicable a un supuesto específico no afecte a otro y, en esa virtud, la mecánica establecida en el apartado legal analizado resulta constitucional.*¹²

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

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

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

[...]

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

Por otra parte, partiendo de la premisa de que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, al no estar relacionadas con la estricta indispensabilidad de la generación del ingreso, se advierte que también son **infundados** los diversos argumentos del recurrente, en los que medularmente señala que el legislador debe reconocer en su totalidad las deducciones personales, al estar relacionadas con las condiciones que permiten al individuo tener una vida digna y satisfacer los derechos a la salud, bienestar, alimentación, vestido, vivienda, asistencia médica, servicios sociales y salario remunerador.

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

Ahora, la circunstancia consistente en que los conceptos con los cuales se relacionan las erogaciones tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o, inclusive, con los servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o a prestar –salud, educación, transporte,

¹² Tesis Aislada; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXII, julio de 2013, tomo 1, página 2215.

retiro, vivienda, etcétera— no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculados con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

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

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

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

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

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

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

‘SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de

*la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado–, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.*¹³

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

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

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

‘ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. *Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: ‘IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).’, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación*

¹³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página: 111, Registro: 170585.

de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –y entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso –o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo–, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.¹⁴

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

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

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

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

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

¹⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, Página: 29, Registro: 173957.

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

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

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

‘PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO. *El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traduciéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imponible de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de*

*generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal.*¹⁵

Por otro lado, la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas conductas, no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible.

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

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

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

‘SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos. Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario –y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales–, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades

¹⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, Página: 182, Registro: 163769.

no lucrativas, pero no es un desincentivo –como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones–, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este alto tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no solo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado Social de Derecho, al provocar una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al tribunal constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que solo deja de hacerlo, válidamente –sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos–, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga.¹⁶

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

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

¹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Página: 626, Registro: 162712.

De tal forma, el Estado tiene a su alcance diversos medios para proveer servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no existe precepto constitucional que obligue a que ello se realice forzosamente a través de beneficios o exenciones fiscales, sino que conforme a la amplia libertad de configuración tributaria a la que se hizo referencia en párrafos precedentes, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.

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

- El derecho al mínimo abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, en las condiciones en las que el artículo 25 constitucional prescribe que corresponderá al Estado: 'la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales', cuya seguridad protege la propia Constitución.
- El trazo constitucional permite apreciar que el derecho al mínimo vital exige del Estado el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, en la medida en la que se postula la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.
- Consecuentemente, el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna –en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación– a la que se refiere la parte dogmática del texto constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.
- Ello es concordante con lo establecido en instrumentos internacionales que actualmente son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Fundamental, en los que se refleja la proyección que debe tener el Estado para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa.
- En efecto, los derechos fundamentales de libertad y la economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales entre las personas; sin embargo, el Estado social que describe nuestra Constitución exige la disminución de dichas desigualdades. En tal virtud, la justicia social exigida por el texto constitucional, debe procurarse, a fin de

perseguir la disminución de las desigualdades reales existentes en la sociedad, desde luego, sin que ello implique atentar contra las instituciones jurídicas que protegen la libertad individual.

- Como puede apreciarse, el Estado asume la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.

- En este sentido, el advenimiento del Estado social ha implicado una ampliación del ámbito funcional del propio Estado en tres direcciones fundamentales: en el de la asistencia social, en el de la intervención y tutela de la economía, y en el de la remodelación social.

- De esta forma, el derecho al mínimo vital se encuentra claramente vinculado con las prestaciones de procura existencial a las que se ha hecho alusión, las cuales se encuentran no solo proclamadas, sino también garantizadas por el texto constitucional.

- En síntesis, puede afirmarse que el derecho al mínimo vital, en el marco de la procura existencial que corresponde al Estado, se materializa –como se había afirmado– en las diversas medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

- En concreto, ello implica la obligación para el Estado de garantizar –y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa– que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud –incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación–, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; asimismo, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa; en este sentido, debe otorgarse una marcada protección a los derechos y libertades personales, tanto sociales como económicos.

- Como puede apreciarse, el derecho al mínimo vital abarca todas las medidas estatales –ya sea de prestación directa, de conducción rectora o de supervisión– que se encaminan a procurar que todo individuo cuente con igualdad de oportunidades, en un marco mínimo de bienestar.

- Puede también precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, a la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben el salario mínimo.

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

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

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

En este sentido, se aprecia que los diversos derechos fundamentales y necesidades básicas no únicamente deben satisfacerse a través de un mecanismo único y determinado con que cuente el Estado, sino que ello puede llevarse a cabo a través de las diversas medidas positivas y negativas que tiene a su alcance, incluso mediante diversas prestaciones relacionadas con alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, etcétera.

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

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

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

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

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

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

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

‘RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). El precepto referido establece el esquema de tributación en el impuesto sobre la renta del ejercicio para personas físicas, mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la base gravable, según el rango en que ésta se ubique en función de su cuantía. Sin embargo, el hecho de que no prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los ingresos del causante que estarían vinculados a los gastos elementales de subsistencia, no implica una violación al derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del Título IV, denominado ‘De las Personas Físicas’ de esa ley), aunado a que se

*establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias.*¹⁷

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

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

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

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

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la Ley se limita a

¹⁷ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, Página: 139, Registro: 159818.

permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar 'deducciones autorizadas para cada ingreso'.

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

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

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

[...]

En virtud de lo infundado e inoperante de los conceptos de violación propuestos por los quejosos, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que, en la materia de la revisión, lo procedente es revocar la resolución recurrida y negar el amparo en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en términos del considerando quinto de esta sentencia.

SEGUNDO. En la materia de la revisión, se revoca el fallo recurrido.

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a los quejosos en contra de los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.”

IV. Principios y reglas contenidos en la ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en Revisión 855/2014.

Para tratar de identificar de manera adecuada los principios y reglas contenidos en la ejecutoria de mérito, es importante primero hacer una distinción entre ambos conceptos integradores de todo ordenamiento legal.

De acuerdo con Fernando Silva García, la interpretación de las normas constitucionales presenta dificultades derivadas de la estructura de los preceptos fundamentales (principios y reglas); por eso, la academia ha realizado una distinción relevante entre reglas y principios, tomando en cuenta que tanto unas como otras son normas, porque ambas dicen lo que debe ser.¹⁸

Sin embargo, 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*. De manera que, en caso de que se produzca el *supuesto de hecho*, debe aplicarse necesariamente la *consecuencia jurídica*. Por ende, la operación aplicativa se plantea en términos de sí o no (*técnica de subsunción*). Ejemplos de reglas, podrían ser los siguientes: 1) Quien roba a otro debe ser condenado a prisión; 2) En plazo máximo de setenta y dos horas, el detenido deberá ser puesto en libertad o a disposición de la autoridad judicial; (...).

A diferencia de las reglas, los *principios* son mandatos de optimización de un determinado valor o bien jurídico. Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado 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. La aplicación de los principios se realiza mediante la técnica de la ponderación, que se plantea en términos de más o menos. Se trata de optimizar el valor o bien jurídico y, por ello, de darle la máxima efectividad posible, según las circunstancias del caso. Ejemplos de principios serían los siguientes: 1) Todos tienen derecho a la vida; 2) La Constitución garantiza el derecho al honor; 3) Nadie puede ser afectado en su intimidad personal y familiar.¹⁹

¹⁸ SILVA GARCÍA, Fernando. Deber de Ponderación y Principio de Proporcionalidad en la Práctica Judicial, Porrúa, S.A. de C.V. Primera Edición, páginas 5 a 10.

¹⁹ *Ibidem*.

Los principios perduran en el tiempo y no están sujetos a cambios y adoptan un valor intrínseco (como la vida o la libertad); no establecen un comportamiento preciso, sino la encomienda de obtener un fin. *“Son criterios universales de ética social o axiológica jurídica, descubiertos por la razón humana en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo el sistema jurídico posible actual.”*²⁰

Ahora, de acuerdo con Silva García, la Constitución o los tratados internacionales de derechos humanos incluyen normas específicas que estructuralmente son reglas, no principios y, por tanto, señalan la conclusión jurídica que se sigue de una determinada hipótesis. En la práctica, ello se complica más debido a que *“una norma jurídica puede desdoblarse en dos e implicar una regla jurídica y un principio”*.²¹

Silva García señala que un conflicto entre reglas puede ser solucionado introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida una de las reglas; en cambio, si se presenta una colisión de principios, debe darse un tratamiento diferente, porque más allá de la validez de uno de ellos, el problema se ubica en la dimensión del peso. Por ello, la solución de un conflicto entre principios requiere de una actividad de ponderación para decidir cuál de los intereses posee el mayor peso en el caso concreto.²²

A partir de lo anterior, se pueden hacer las siguientes notas distintivas:

a) Reglas:

²⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Derecho fiscal*, Oxford, México, 2001, página 6. En TENORIO CRUZ, Ixchel. *Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital*. Internet: <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>, consultado el 06 de mayo de 2017.

²¹ SILVA GARCÍA, Fernando. Op. cit. pág. 7.

²² *Idem*, pág. 8.

- Establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas.
- La colisión con otras reglas se resuelve mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial contra la anterior y la general.
- Se establecen dentro del marco de lo fáctico y realizable.
- No requiere de mayor esfuerzo argumentativo.
- Suelen poseer un alto grado de precisión.
- Las reglas se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado.

b) Principios

- Contienen mandatos de optimización (*“toda persona tiene derecho a la seguridad social”*).
- Colisiona con otros principios y bienes jurídicos tutelados constitucionalmente.
- Se caracterizan por niveles elevados de imprecisión terminológica.
- Son interpretados sistemáticamente.
- Los principios, desde el punto de vista doctrinal, deben cumplir con el siguiente rol primordial:
 - Sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico.
 - Actúan como directriz hermenéutica para la aplicación de las reglas jurídicas.
 - En caso de falta de norma concreta y específica, se emplean como fuente integradora del derecho.

Atendiendo a esos lineamientos, podemos observar que en la ejecutoria dictada en el amparo en revisión 855/2014, se contienen los siguientes:

Principios:

1) Proporcionalidad tributaria (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

2) Derecho al mínimo vital (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en relación con: la rectoría económica del Estado (artículo 25 constitucional) e impulso del desarrollo nacional; con el

fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza; que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento (artículo 123, apartado A, fracción VIII, de la Constitución); la obligación del Estado de garantizar que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud –incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación–, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa; protección a los derechos y libertades personales, tanto sociales como económicos).

3) Límite al ejercicio del poder público en materia tributaria (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

4) Generalidad tributaria (igualdad en la imposición).

5) Libertad de configuración del sistema tributario (reconocimiento de que el Poder Legislativo de la Unión goza de un ámbito legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias).

6) Estado social de derecho.

7) Democracia.

8) Separación de poderes.

9) Justicia social.

Reglas:

1) Estricta indispensabilidad de un gasto para considerarse deducible.

2) Deducciones estructurales y no estructurales –o beneficios– (jurisprudencia 1a./J. 15/2011).

3) Las personas físicas que obtengan ingresos con actividades empresariales y profesionales, pueden deducir las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan; las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; los gastos e inversiones; los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno; las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social; así como los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales (artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

4) Las personas físicas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, pueden deducir los pagos efectuados por el impuesto predial de los correlativos inmuebles; las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos; los gastos de mantenimiento; los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles; el importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos; etcétera (artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

5) Las personas físicas podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las siguientes deducciones personales: los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios; los gastos de funerales; los donativos no onerosos ni remunerativos; los intereses reales efectivamente pagados en el

ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero; las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias; las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social; los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura; los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5% (artículo 151, fracciones I a VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

6) El monto total de las deducciones personales no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre 4 salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Esta disposición no es aplicable tratándose de donativos (artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

7) Limitación (cuantitativa) a la deducción personal de gastos médicos y dentales, y no deducción de gastos médicos erogados en el extranjero (artículo 176, fracción I, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2008 y 2010; tema abordado en los amparos en revisión 118/2012 y 3225/2013, resueltos por la Primera Sala de la SCJN).

8) No deducción de las penas convencionales –por su no previsión en el catálogo respectivo– (tema abordado en el amparo en revisión 1662/2006, resuelto por la Primera Sala de la SCJN).

9) No deducción de las aportaciones que una persona física (trabajador), esté obligado a enterar el Instituto Mexicano del Seguro Social –por su no previsión en el catálogo respectivo– (tema tratado en los amparos en revisión 1301/2006, 1306/2006, 1322/2006, 1325/2006 y 1830/2006, resueltos por la Segunda Sala de la SCJN).

10) Determinación de la base del impuesto sobre la renta anual de las personas físicas (artículo 177, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2006).

11) Las personas físicas no pagarán el impuesto sobre la renta por la obtención de determinados ingresos, hasta determinado monto, en su caso (artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

12) Prohibición de efectuar retenciones por salarios o ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente (artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014).

V. Análisis doctrinal de la ejecutoria (AR 855/2014).

1. Instrumentos internacionales relacionados con el derecho al mínimo vital

A partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, adquiere relevancia el contenido del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala:

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

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”²³

Dicha reforma implica el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos y hace mención expresa del principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas.

En tal sentido, esta norma será la piedra angular de algunos derechos humanos “*que no han podido ser justiciables*”, como es el caso de los derechos económicos y sociales engarzándolos con el de destino del gasto público. Bajo el principio *pro persona*, no importa la jerarquía de la norma, pues se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva del ejercicio de un derecho, lo cual denota que en nuestro sistema tributario se incorpora un nuevo paradigma

²³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente con las últimas reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 2017, Red Jurídica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Legislación Federal y de la Ciudad de México. Internet:

que obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección, no importando que se trate de norma constitucional o convencional.²⁴

Ahora, en lo que respecta al mínimo vital, en los ordenamientos internacionales no se contempla propiamente con esa denominación; pero existen disposiciones que propenden a su protección material, en la medida en que establecen lineamientos para garantizar la obtención de ingresos mínimos que aseguren la satisfacción de necesidades básicas y una vida digna, a la persona y su familia.

Dado que el referido artículo 1º constitucional ordena expresamente elaborar una interpretación amplia que favorezca en todo tiempo a las personas en relación con los tratados internacionales sobre la materia, para dar contenido al referido mínimo vital, será necesario tener en cuenta normas de ese tipo. A continuación, unos ejemplos (incluyendo algunos que no son obligatorios para el Estado mexicano, pero que son orientadores en su contenido esencial):

Declaración Universal de los Derechos Humanos: en su artículo 23.3, establece que toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social. Asimismo, el artículo 25.1 señala que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=b/EcoMjefuFeB6DOaNOimE2VCMjflsnCECSIArvq015HCFIXkN9QRimN4pk8II65>, consultado el 01 de mayo de 2017.

²⁴ RÍOS GRANADOS, Gabriela. Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre derechos Humanos. En FERRER MAC-GREGOR POISOT, Eduardo y otros, (Coord). Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana II. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Univaersidad Nacional Autónoma de México (Instituto de Investigaciones Jurídicas) y Fundación Konrad Adenauer (Programa Estado de Derecho para Latinoamérica), México, 2013, página 2340.

asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.²⁵

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: artículo XI. Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad; artículo XII. Toda persona tiene derecho a la educación, la que debe estar inspirada en los principios de libertad, moralidad y solidaridad humanas; artículo XIV. Toda persona tiene derecho al trabajo en condiciones dignas y a seguir libremente su vocación, en cuanto lo permitan las oportunidades existentes de empleo; toda persona que trabaja tiene derecho de recibir una remuneración que, en relación con su capacidad y destreza le asegure un nivel de vida conveniente para sí misma y su familia; artículo XXIII. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.²⁶

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales: en el artículo 7, inciso a), establece que los Estados Partes reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial: a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores: i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias. Además, en el artículo 11.1, señala que los Estados Partes reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora

²⁵ Declaración Universal de Derechos Humanos. Internet: DerechosHumanos.net: <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=CNCxqNqI9NMCFVG4wAodba4ELg>, consultado el 11 de mayo de 2017.

²⁶ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Internet: Comisión Interamericana de Derechos Humanos: <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>, consultado el 11 de mayo de 2017.

continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.²⁷

Carta de la Organización de los Estados Americanos: artículo 45, inciso a): Todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica; b) El trabajo es un derecho y un deber social, otorga dignidad a quien lo realiza y debe prestarse en condiciones que, incluyendo un régimen de salarios justos, aseguren la vida, la salud y un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia, tanto en sus años de trabajo como en su vejez, o cuando cualquier circunstancia lo prive de la posibilidad de trabajar.²⁸

Como se ve, en los instrumentos internacionales es fundamental el reconocimiento de la dignidad humana y los derechos económicos y sociales fundados en la libertad, la solidaridad, la igualdad y un papel activo del Estado social, lo que significa necesariamente que, en acatamiento al principio *pro persona*, debe ocurrir un redimensionamiento en cuanto al contenido de los principios tributarios y, particularmente, en lo que atañe a los derechos de los contribuyentes.

Aquí resulta relevante la connotación del Estado Social y Democrático de Derecho que es México. Esto implica que *“representa una forma de organización estatal que debe cumplir con los derechos de prestación otorgados a sus integrantes, mismos que en palabras de Cossío ‘se resuelven en prestaciones a*

²⁷ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Internet: Naciones Unidas, Derechos Humanos, Oficina del Alto Comisionado: <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>, consultado el 11 de mayo de 2017.

²⁸ Carta de la Organización de los Estados Americanos. Internet: Organización de los Estados Americanos: http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_A-41_carta_OEA.asp, consultado el 11 de mayo de 2017.

cargo del Estado encaminadas a satisfacer los llamados mínimos vitales. Más que derechos sociales, creemos posible hablar de derechos de igualdad cuando aludamos a la significación axiológica (o teleológica) del tema, y de derechos prestacionales cuando nos refiramos a su dimensión activa o material (...) la fórmula 'Estado social y democrático de Derecho' no se realiza a partir de sus calificativos, sino por los valores que postula."²⁹

2. El derecho al mínimo vital y su vinculación con otros principios constitucionales en el ámbito tributario.

Como regla general, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las personas que demuestren aptitud susceptible de gravamen, deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas, salvo que existan casos de excepción que obedezcan a objetivos sociales, culturales o de política general que se consideren de ineludible cumplimiento.

En ese sentido, el **principio de generalidad tributaria** opera como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra.

Conforme a dicho principio la obligación de contribuir a los gastos públicos corresponde a toda persona sin distinción de nacionalidad, sexo, edad, clase social, religión, raza, estructura jurídica, entre otros criterios que pudieran resultar diferenciadores, en tanto quede de manifiesto su capacidad de pago, sin que puedan admitirse privilegios o prerrogativas que liberen de esa obligación, a no ser que una determinada excepción se encuentre justificada razonablemente desde el

²⁹ MUÑOZ SERAFÍN, Rodrigo. El principio de proporcionalidad tributaria y el deber de contribuir al gasto público: Su necesaria redimensión en el contexto de una nueva Cultura Contributiva. En Cultura Contributiva en América Latina, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2015, pág. 212.

punto de vista constitucional por cuestiones de política económica, social o cultural, o por imperativos de la técnica tributaria.

Al respecto, Ernesto Flores Zavala explica:

“El principio de generalidad, (...), no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.”³⁰

En otras palabras, todo sujeto de derecho está obligado a pagar contribuciones conforme al principio de generalidad en la imposición sin que puedan admitirse distinciones de cualquier índole, siempre que la obligación respectiva se encuentre definida por el legislador y se actualicen los supuestos respectivos, en donde quede demostrada de manera idónea la capacidad contributiva en el sujeto pasivo para afrontar la carga tributaria, sin que tengan cabida excepciones que releven del gravamen, a no ser que existan razones objetivas suficientes que justifiquen un trato diferenciado por cuestiones de política económica, social o cultural.

Estos razonamientos se contienen en la tesis de rubro: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.”**³¹

Ahora, tomando en consideración que debe existir homogeneidad entre los contribuyentes, salvo excepciones justificadas, la obligación de aportar a los gastos públicos se encuentra sujeta a que, además, cumpla con el principio de capacidad contributiva.

³⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Tomo I: Los impuestos. 34a. ed., Editorial Porrúa, S.A., México, 2004, pág. 225.

³¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Red Jurídica de la Semanario Judicial de la Federación, México, consultado el 05 de mayo de 2017. Datos de localización del criterio: Novena Época. Registro: 168127. Primera Sala. Tesis: Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, enero de 2009. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a. IX/2009. Página: 552.

La doctrina es abundante sobre el tema de la **capacidad contributiva** y, en general, los autores coinciden en que dicha capacidad, dada en función de manifestaciones de riqueza, constituye el fundamento o presupuesto indispensable para que pueda generarse la obligación tributaria.

Como punto de partida, es imprescindible mencionar aquí lo que Adam Smith señaló en *“La riqueza de las Naciones”*:

“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.”³²

Concretamente, en torno al principio de capacidad económica o contributiva (al que se refieren indistintamente), José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, distinguen entre capacidad como *causa* del impuesto y capacidad como *medida* del impuesto. Al respecto señalan:

“1. La capacidad como ‘causa’ del Impuesto

(...).

En primer lugar, podemos designar con las palabras **capacidad económica** (de contribuir al estado o a otro ente público), la aptitud del ciudadano **para soportar el impuesto** (en general, sin referirse a alguno concreto).

En ese primer sentido, la aptitud económica, la capacidad económica del contribuyente es, sólo, la razón de ser, la causa, de que el impuesto exista y le grave. Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto. Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad

³² Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal constitucional*, Oxford University Press México, S.A. de C.V., 4a. edición, 5a. reimpresión, México, 2006, página 168.

social, porque no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad económica, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir, en suma.

(...)

Sólo poseen aptitud para ser gravadas por impuestos las situaciones económicas que ponen de manifiesto la **existencia de unos recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo para alguien.**
(...).

2. La capacidad económica como 'medida' del Impuesto

La definida hasta aquí es la aptitud económica para ser contribuyente por algún impuesto.

Cuando esa aptitud para (en que consiste la capacidad económica) se refiere no al impuesto en abstracto (a los 'impuestos' en general), sino que se pretende definir como la **aptitud económica para soportar**, específicamente y particularmente, **un impuesto concreto** y determinado, el tema se complica. Y se complica porque, ahora, no basta con decir que el contribuyente tiene capacidad económica de contribuir por algún impuesto posible, sino que hemos de definir si se es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable se le trata de exigir.

En este plano concreto, **para que el Impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía**, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. Esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico-positivo mediante la aplicación conjunta de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad a través del impuesto, (...).³³

Ma. de los Ángeles Guervós Maíllo, al conceptuar el principio de capacidad contributiva, lo distingue del de capacidad económica en los siguientes términos:

"II. En primer lugar hay que hacer una matización semántica. Los vocablos 'capacidad contributiva' y 'capacidad económica' se utilizan indistintamente en los diferentes sistemas tributarios. Lógicamente, al margen de la noción que conlleva en el ámbito fiscal, la capacidad económica es naturalmente

³³ PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, páginas 157 y 158.

más amplia que la contributiva, ya que comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales; sin embargo, en el marco tributario la primera se definiría como la contributiva dentro del enunciado constitucional y adaptada a este terreno específico, de modo que, con las oportunas reservas, pueden identificarse ambas expresiones. La capacidad económica sirve de fundamento a la capacidad contributiva. **La capacidad contributiva es una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular.** Capacidad económica, en cambio, es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder. La determinación de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta no sólo la riqueza manifiesta sino, a su vez, la aptitud del sujeto para contribuir. Tal aptitud significa capacidad económica de pagar el tributo, posesión de una riqueza en la medida necesaria para hacer frente a la obligación fiscal. **En definitiva la capacidad contributiva se compone de dos elementos: su manifestación a través de un índice de riqueza general y su individualización.**

III. Una vez matizados los distintos vocablos y teniendo en cuenta su indistinta utilización, **este principio de capacidad contributiva o económica se podría definir como la norma que delimita la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado teniendo en cuenta –o de acuerdo con– su riqueza económica, es, por tanto, un límite material a la potestad normativa tributaria.**³⁴

Cristina Pauner Chulvi, en relación con el principio de capacidad económica o contributiva, al que también identifica indistintamente bajo ambas connotaciones, señala:

“(…) es posible formular una definición del principio de capacidad económica que suscribimos, no sin antes advertir del uso indiscriminado que, en las páginas que siguen haremos de la expresión capacidad económica y capacidad contributiva.

Se entiende por capacidad económica la aptitud que poseen los ciudadanos para concurrir a las cargas públicas manifestada en la posesión de riqueza económica. De esta definición se derivan dos consecuencias evidentes. La primera es que si la tributación consiste en la aportación de cantidades económicas para el sostenimiento de los gastos públicos, resulta absolutamente imprescindible que exista ese sustrato económico o riqueza a detraer. La segunda se deduce de una lectura en negativo de nuestra definición: la formulación constitucional del principio de

³⁴ GUERVÓS MAÍLLO, Ma. de los Ángeles, en la Enciclopedia Jurídica Latinoamericana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, tomo VIII, UNAM y Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2007, página 608.

capacidad económica obliga a excluir cualquier otro criterio de ordenación del sistema tributario distinto al mencionado principio.”³⁵

De las anteriores citas doctrinarias, se observa que los autores de referencia coinciden en señalar que tanto la capacidad económica como la capacidad contributiva están cimentadas en alguna manifestación de riqueza; no obstante, para que exista capacidad contributiva, dicha manifestación de riqueza debe ser apta de manera efectiva para que el sujeto pueda hacer frente a la obligación tributaria.

En tal sentido, para que haya capacidad contributiva, debe existir capacidad económica; en cambio, no necesariamente existe capacidad contributiva aunque exista capacidad económica.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, recoge esas premisas básicas a establecer que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el **principio de proporcionalidad tributaria** radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva *capacidad contributiva*, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada.

De conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que tengan mayor riqueza gravable tributen en forma diferenciada y superior a aquellos que la tengan en menor proporción.

³⁵ PAUNER CHULVI, Cristina, en El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, páginas 155 a 158.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, lo cual puede trascender cuantitativamente o cualitativamente en lo tocante al mayor o menor sacrificio, o bien, en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, ese Tribunal Constitucional ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la *capacidad contributiva* de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de *capacidad contributiva*, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

De lo anterior se desprende que el principio de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la *capacidad contributiva* de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Tales razonamientos se contienen en los siguientes criterios sustentados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.”³⁶

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.”³⁷

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”³⁸

En esos términos, de acuerdo con la Suprema Corte mexicana, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o de la manifestación de riqueza gravada; y, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Cabe destacar que en los términos descritos en la jurisprudencia citada en último lugar, señala ese Alto Tribunal que la *capacidad contributiva* se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que

³⁶ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Idem. Datos de localización del criterio: No. Registro: 192,849. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. Página: 22.

³⁷ Idem. Datos de localización del criterio: No. Registro: 194,970. Tesis aislada. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, Diciembre de 1998. Tesis: P. LXXIX/98. Página: 241.

³⁸ Idem. Datos de localización del criterio: No. Registro: 184,291. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144.

finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de gravamen.

Así, aunque en principio pareciera que los criterios jurisprudenciales aludidos sólo hacen énfasis en la necesidad de que exista un movimiento de riqueza susceptible de ser gravado, y que esa riqueza sea apta, en esta última noción –jurisprudencia– destaca un elemento clave, consistente en la vinculación de la capacidad contributiva con la persona –como elemento subjetivo– que ha de soportar el tributo.

Al respecto, resulta importante destacar que la doctrina ha distinguido entre capacidad contributiva objetiva y capacidad contributiva subjetiva. Por lo primero, se ha entendido básicamente lo que ya ha quedado expuesto líneas atrás por los distintos tratadistas.

En lo que respecta a la capacidad contributiva subjetiva, por ejemplo, Marco César García Bueno, ha precisado lo siguiente:

“(…). Las personas físicas 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, como ya se dijo, el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. El legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar. Esto es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva. Es importante 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. Aun cuando están obligadas a contribuir –el impuesto sobre la renta es un buen ejemplo– no fijan su contribución conforme al principio de la capacidad económica (sic) subjetiva, sólo se toma como referencia su riqueza disponible (capacidad contributiva objetiva).

De lo dicho podemos colegir: para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y, posteriormente, **individualizar su carga**

tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo).³⁹

Para Francesco Moschetti, la capacidad contributiva precisa de una referencia a la *aptitud subjetiva específica* del contribuyente, de modo que se requiere un tránsito de criterios de gravamen real a criterios de gravamen personal, en donde se considere la situación global del sujeto, al grado de *eximir* en cada caso aquellas manifestaciones económicas *mínimas* que no sean indicativas de capacidad contributiva, lo cual armoniza con el carácter solidario de la tributación: aquellos que tienen capacidad contributiva deben concurrir a los gastos públicos también por aquellos que no tienen tal capacidad.⁴⁰

Como se ve, en el ámbito subjetivo de la capacidad contributiva existe una necesaria valoración del sujeto en quien recae el tributo, e incluso de los integrantes de su núcleo familiar. Así, se puede decir que del concepto de capacidad contributiva subjetiva, deriva el diverso concepto de **mínimo vital**.⁴¹

En opinión de Giardina, el *mínimo exento* representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella parte de la riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de fuentes productivas.⁴²

En el aspecto específico del mínimo vital o exento, García Bueno afirma que puede ser personal o familiar:

³⁹ GARCÍA BUENO, Marco César. Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva. En ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2005, página 39.

⁴⁰ MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. En AMATUCCI, Andrea (dir.). Tratado de derecho tributario. Colab. de Eusebio González García (por los autores españoles) y Christoph Trzaskalik (por los autores alemanes). Tomo Primero: El derecho tributario y sus fuentes, Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2001, páginas 269 a 270.

⁴¹ REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. Op. cit.

⁴² GARCÍA BUENO, Marco César. El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. En RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.) Conceptos de Reforma Fiscal, UNAM, México, 2002, páginas 45-55. Citado por REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. Op. cit.

“En el primer caso, es necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente; los recursos con los que satisface sus necesidades primarias, no deben ser gravados por impuestos, independientemente de la cuantía que representen. El mínimo exento personal se mueve en el ámbito de la justicia vertical. En la medida en que la riqueza del sujeto aumente, mayores posibilidades tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos. En el segundo caso, se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva que no pueda ser resuelta mediante la progresividad. Se procura establecer tratamientos discriminatorios en relación a las condiciones específicas de cada núcleo familiar. De esta forma, la tributación no obedece a condiciones cuantitativas sino cualitativas. Por lo cual los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes y no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva.”⁴³

En suma, una persona posee capacidad contributiva –en su dimensión subjetiva–, cuando percibe ingresos o rendimientos por encima del *mínimo de subsistencia*, esto es, cuando el monto gravado son los ingresos que rebasan aquellos considerados como *suficientes* para que una persona o familia pueda subsistir.⁴⁴

Así, el mínimo exento, no se trata de un mínimo vital para la supervivencia económica, sino un *mínimo para una existencia libre y digna*, y no sólo para el contribuyente, sino también para su familia.⁴⁵

Al respecto, Revilla de la Torre afirma que esa exigencia puede ser atendida por el legislador de dos maneras:

“(…) por una parte, al gravar únicamente aquella parte de los ingresos que no se encuentran destinados a la subsistencia del individuo o de sus familiares; o bien, a través de la disminución de aquellos gastos en que hubieran incurrido los gobernados para poder subsistir, a fin de obtener la base gravable o renta neta disponible; sin embargo, debe precisarse que los efectos que le imprima el legislador en uno u otro caso no son los mismos. Lo anterior obedece a que si el Congreso de la Unión grava los ingresos una vez que se hubiera disminuido aquella parte de los mismos

⁴³ *Idem*. Páginas 55-60.

⁴⁴ MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. 13a. Edición, Porrúa, S.A. de C.V., México, 1997, p. 23. Citado por REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. Op. cit.

⁴⁵ MOSCHETTI, Francesco. Op. cit., página 271.

que fueron utilizados para cubrir las necesidades más elementales de los gobernados o de sus familias, la ventaja que podría llegar a tener el contribuyente sería infinitamente superior a si el beneficio lo otorga el Legislador Federal a través de deducciones, ya que en ese caso, esas erogaciones se disminuyen de los ingresos acumulables a fin de determinar la base gravable, a la cual se le tiene que aplicar la tarifa que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que implica que el beneficio efectivo que pueda tener el gobernado, no va a ser al cien por ciento, sino el que resulte de aplicar la tasa respectiva.”⁴⁶.

En todo caso, en lo que respecta a las posibilidades fácticas de establecer determinadas normas o mecanismos en los que se atiendan las exigencias del derecho al mínimo vital como vertiente del principio de proporcionalidad tributaria, a la par, debe tenerse en cuenta que el Estado, a través del Poder Legislativo, está facultado para diseñar el sistema tributario.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que ese diseño a nivel de leyes, pertenece al **ámbito de facultades legislativas** y como tal, lleva aparejado un **margen de configuración política amplio** reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, quienes deben atender al contexto económico determinado en tiempo y espacio a fin de establecer los mecanismos adecuados.

Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige.

⁴⁶ REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. Op. cit.

El criterio anterior, ha sido desarrollado por la Primera Sala de ese Alto Tribunal en la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, de rubro: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.”**⁴⁷

Sobre esta cuestión, vale la pena tomar en cuenta lo expresado por Christian Natera Niño de Rivera, porque *“Si bien el Estado, a través del Poder Legislativo, cuenta con amplia libertad para configurar el sistema tributario conforme a lo que considere idóneo, esa libertad no es irrestricta, sino que encuentra sus límites en ciertos principios constitucionales que rigen en la materia fiscal. Estos principios que limitan la potestad tributaria del legislador se desprenden del artículo 31, fracción IV de la CPEUM, que obliga a los mexicanos a contribuir para el gasto público (de los diferentes órdenes de gobierno) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*⁴⁸

3. Tratamiento del mínimo vital en algunos tribunales constitucionales del mundo.

El Tribunal Constitucional Alemán, ha señalado que es una exigencia constitucional, en aplicación del principio de capacidad contributiva, que el mínimo vital familiar esté exento del pago de impuestos; motivo por el cual ha sostenido que la renta necesaria para alimentar a una familia no es una renta disponible.⁴⁹

⁴⁷ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Idem. Datos de localización del criterio: Novena Época. Registro: 170585. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, diciembre de 2007. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 159/2007. Página: 111.

⁴⁸ NATERA NIÑO DE RIVERA, Christian. “Los principios constitucionales de justicia fiscal en México pasan al obituario” Puntos Finos, (México, D.F.), núm. 257, noviembre de 2016. Internet: http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20257.pdf, consultado el 11 de mayo de 2017.

⁴⁹ REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana. Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México. Internet: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_084.pdf, consultado el 06 de mayo de 2017.

En todo caso, el derecho al mínimo vital ante esa instancia jurisdiccional alemana, aparece como una *“consecuencia natural y necesaria del Estado social que busca asegurar la igualdad material; es decir, condiciones iguales a todas las personas para su desarrollo.”*⁵⁰

En el caso de la Corte Constitucional colombiana, resulta ilustrativo lo resuelto en la Sentencia C-776/03, pronunciada en Bogotá D.C., el 9 de septiembre de 2003 que, para mejor referencia, a continuación se transcribe en la parte conducente:⁵¹

“4.5.3.3.2. El derecho fundamental al mínimo vital

El derecho fundamental al mínimo vital ha sido reconocido desde 1992⁵² en forma extendida y reiterada por la jurisprudencia constitucional de la Corte como un derecho que se deriva de los principios de Estado Social de derecho, dignidad humana y solidaridad, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta, dado el carácter de derechos directa e inmediatamente aplicables de los citados derechos⁵³.

El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho fundamental 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. Tal derecho protege a la persona, en consecuencia, contra toda forma de degradación que comprometa no sólo su subsistencia física sino por sobre todo su valor intrínseco. Es por ello que la jurisprudencia bajo el derecho fundamental al mínimo vital ha ordenado al Estado, entre otras, reconocer prestaciones positivas a favor

⁵⁰ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (Dirección de Cultura Contributiva, colab. Pastora Melgar Manzanilla e Israel Santos Flores). “El derecho al mínimo vital.” Revista de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados (México, D.F.), núm. 89, agosto- diciembre de 2013.

⁵¹ CORTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Internet: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>, consultado el 11 de mayo de 2017.

⁵² Sentencia T-426 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

⁵³ Cfr. entre otras las siguientes sentencias: T-005 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-144 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-198 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-500 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-284 de 1998 (M.P. Fabio Morón); SU-062 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

de personas inimputables,⁵⁴ detenidas,⁵⁵ indigentes,⁵⁶ enfermos no cubiertos por el sistema de salud,⁵⁷ mujeres embarazadas⁵⁸ y secuestrados⁵⁹. Pero los jueces de tutela también han reprochado las acciones u omisiones, con fundamento en el derecho fundamental al mínimo vital, bien sea de particulares que presten algún servicio público como los servicios de salud y educación, o de particulares que atentan contra la subsistencia digna de una persona, con el fin de asegurar el mencionado derecho, como ha sucedido en materia del no pago prolongado de salarios o pensiones por empresarios particulares.⁶⁰

Ahora bien, el derecho fundamental al mínimo vital presenta una dimensión positiva y una negativa. La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado⁶¹, y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia⁶², y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional,⁶³ están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna. Es por ello que institucionales como la inembargabilidad de parte del salario, la prohibición de la confiscación, la indisponibilidad de los derechos laborales o el amparo de pobreza, entre otros, constituyen ejemplos concretos del mencionado límite inferior que excluye ciertos recursos materiales de la competencia dispositiva del Estado o de otros particulares. Lo anterior conduce a la estrecha relación existente entre Estado Social de derecho, mínimo vital y régimen tributario.

⁵⁴ Cfr. Sentencia T-401 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

⁵⁵ Cfr. Sentencia T-208 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

⁵⁶ Cfr. Sentencia T-533 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

⁵⁷ Cfr., entre otras, las siguientes sentencias: T-645 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez); T-283 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); T-268 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); y T-328 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz).

⁵⁸ Cfr., entre otras, las siguientes sentencias: T-119 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-622 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-774 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-1033 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez).

⁵⁹ Cfr. Sentencia T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara).

⁶⁰ Cfr., en materia de salarios: Sentencias T-146 de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz); T-527 de 1997 y T-529 de 1997 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-284 de 1998 y T-298 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); T-434 de 1999 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-502 de 1999 y T-545 de 1999 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-1031 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero). En materia de pensiones: SU-430 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa); T-495 de 1999 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

⁶¹ Cfr. Sentencia C-251 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero). En esta ocasión la Corte sostuvo: "El Estado tiene frente a los particulares no sólo deberes de abstención sino que debe igualmente realizar prestaciones positivas, sobre todo en materia social, a fin de asegurar las condiciones materiales mínimas, sin las cuales no es posible vivir una vida digna". Sobre la dimensión positiva de los derechos fundamentales consultar además la Sentencia T-595 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

⁶² Cfr. Sentencias T-680 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa); T-259 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería); T-850 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

⁶³ Sentencia SU-111 de 1997, (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano.

El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre "la persona y el ciudadano" (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria⁶⁴, cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. De ahí que la propia Carta haya señalado como límite a la potestad impositiva del Estado "los principios de equidad, eficiencia y progresividad" que rigen "el sistema tributario" (art. 363 de la C.P.) y que haya enmarcado el deber de tributar dentro de los "conceptos de justicia y equidad" (art. 95-9 de la C.P.).

Por eso, en un Estado social de derecho, el concepto de capacidad contributiva –que es uno de los componente de la justicia tributaria–, está estrechamente vinculado al de mínimo vital. La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la

⁶⁴ Al respecto, desde las primeras sentencias de los jueces constitucionales sobre el ejercicio de la potestad tributaria se ha advertido que el poder de imponer tributos es el poder de destruir ("the power to tax maybe exercised as to destroy"). Ver el célebre caso donde por primera vez en una decisión del Justicia Marshall, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos sostuvo que la potestad impositiva de los estados federados no era absoluta. *Mccullorh v. State of Maryland*. 17 U.S. 316 (1819).

idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos⁶⁵. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva.

En el caso sub examine la cuestión planteada a la Corte comprende también si las personas que ni siquiera alcanzan a ver satisfechos su derecho fundamental al mínimo vital por carecer de los recursos materiales para ello, pueden, y en qué condiciones, soportar la carga tributaria creada mediante un impuesto indirecto indiscriminado sobre la totalidad de bienes y servicios que hacen parte de los recursos necesarios para su supervivencia digna y autónoma. Los principios que rigen el sistema tributario y los conceptos que enmarcan el deber de tributar habrán de ser interpretados a la luz del principio del Estado Social de derecho y del derecho fundamental al mínimo vital, como en efecto lo ha hecho la Corte en la jurisprudencia que a luego se sintetizará. No obstante, antes de pasar a resolver estos problemas jurídicos, es pertinente mencionar que en otros estados constitucionales se han planteado interrogantes análogos.

Por ejemplo, en Alemania, en donde el Estado social de derecho es un principio fundamental, se ha igualmente precisado en la jurisprudencia constitucional que una persona humana requiere del mínimo existencial necesario para poder vivir dignamente, mínimo éste que no puede ser desconocido por el Estado, en particular, el Legislador en ejercicio de la potestad tributaria. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional Alemán decidió en un fallo de 1992 que al contribuyente del impuesto de renta deben quedarle, luego del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia⁶⁶.

⁶⁵ Sentencias C-250 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

⁶⁶ BVerfGE del 25.9.1992. En esta ocasión el Tribunal Constitucional Alemán absolvió una cuestión de constitucionalidad elevada por el Tribunal Superior de Finanzas en relación con la conformidad de un parágrafo del Régimen Tributario Alemán con la Constitución que regulaba el impuesto de renta de las familias sin diferenciar la situación económica de los servidores públicos con diverso número de hijos. El Tribunal Constitucional concluyó que la aplicación del mencionado parágrafo a un caso en el cual los padres sólo recibían un monto menor de auxilio a la niñez que el recibido por otros funcionarios con mayor número de hijos era contrario a la Ley Fundamental, en particular al principio de igualdad. EL Tribunal ordenó la inaplicación de la norma legal en el caso concreto y el reconocimiento del mínimo existencial al menor en una suma dineraria mayor que la reconocida por la ley al menor de edad.

En otra ocasión, el Tribunal Constitucional Alemán encontró inconstitucional⁶⁷ una norma legal que otorgaba un auxilio familiar a los hijos,⁶⁸ modificada por el artículo 13 numeral 2 de la Ley para la reactivación económica y laboral y la restricción presuestal entre diciembre de 1982 y diciembre de 1985, por desconocer los artículos 3 inciso 1 y artículo 6 inciso 1 de la Ley Fundamental. La mencionada norma legal reconocía un subsidio dinerario por cada hijo, pero reducía, dependiendo de las entradas de los padres, la base del subsidio exenta de impuestos en forma progresiva según el número de hijos, de forma tal que los padres con más hijos vieron reducida en mayor proporción la base exenta de impuestos que los padres con pocos hijos e, incluso, las parejas sin hijos. El Tribunal declaró contraria a la Ley Fundamental la mencionada norma con base, entre otras, en las siguientes razones: "De aplicarse una tarifa impositiva unitaria a los contribuyentes sin hijos y a los contribuyentes con hijos se da un trato desventajoso a los segundos respecto de los primeros, si no se excluye de la base gravable los ingresos destinados a la manutención de los menores como mínimo hasta el monto del mínimo existencial; ello porque ellos son gravados en mayor medida que las parejas sin hijos o las personas solas al soportar una carga impositiva sobre sus ingresos igual a la que tienen que soportar quienes no tienen hijos, pese a que sus ingresos están destinados a cubrir el mínimo existencial de sus hijos y en consecuencia no son recursos de libre disposición de los padres"⁶⁹.

En una decisión posterior⁷⁰, el Tribunal Constitucional precisó, en un obiter dicta que se inspira en la jurisprudencia anteriormente citada, lo siguiente: "El nuevo aumento de la tarifa del impuesto al valor agregado, que agudiza los efectos impositivos del sistema tributario estatal en su totalidad sobre las familias con mayor número de hijos, vulnera la prohibición de superar un límite impositivo así como el principio tributario del gravamen según la capacidad tributaria. La situación tributaria relativa de las familias con varios hijos en contraste con las familias sin hijos se ve así claramente empeorada [...] lo que vulnera el artículo 6 de la Ley Fundamental. Como impuesto de consumo, el impuesto al valor agregado tiene un efecto regresivo y vulnera el mandato que ordena medir el impacto del impuesto sobre la capacidad tributaria. Dado que para la familia con varios hijos e

⁶⁷ Esta decisión fue adoptada por el Tribunal Constitucional Alemán en la sentencia constitucional por la cual resolvió varias cuestiones de inconstitucionalidad elevadas por el Juzgado Social de Trier, el Juzgado Social de Lüneburg y el Tribunal Social del Bund al Tribunal Constitucional para ser resueltas por éste en ejercicio de sus competencias.

⁶⁸ § 10 Absatz 2 des Bundeskindergeldgesetzes (Parágrafo 10 inciso 2 de la Ley de la Cuota Dineraria para Niños).

⁶⁹ BVerfGE 82, 60 (111) – Steuerfreies Existenzminimum (Mínimo existencial libre de impuestos). Sentencia del 29.05.1990.

⁷⁰ Tribunal Constitucional Alemán, Auto del 23 de agosto de 1999. En esta ocasión pese a no admitir la queja constitucional por falta de agotamiento previo de otras vías judiciales, el Tribunal se pronunció nuevamente sobre el mínimo existencial como límite al poder impositivo del Estado, esta vez refiriéndose a la carga tributaria derivada de impuestos indirectos. Se trataba de una queja constitucional de una pareja con seis hijos que acusaba por inconstitucional una norma legal que al elevar el impuesto al valor agregado del 15 al 16% del valor de los bienes específicos así gravados, les imponía una carga tributaria que a su juicio vulneraba el mínimo existencial exento de tributación.

ingresos netos y consumo invariable la porción de bienes de consumo dentro la destinación de sus ingresos es necesariamente más alta, los accionantes son impactados por el aumento de la tarifa del IVA en más del doble en contraste a las familias sin hijos. [...] El legislador calculó erróneamente el mínimo existencial familiar exento de gravamen tributario, ya que los padres no sólo deben a sus hijos manutención material sino también apoyo y dirección, los cuales no han tenido estimación al calcular el monto del auxilio familiar exento de impuestos".

En Francia, donde el principio de Estado social de derecho no está reconocido expresamente por la Constitución, se han abordado cuestiones semejantes sin que el concepto de mínimo existencial o vital haya sido invocado, pero con un resultado jurídico equivalente en tanto que cargas tributarias excesivas sobre las personas que tienen un ingreso básico para vivir dignamente, han sido declaradas contrarias a la Constitución. Por ejemplo, en 1986 el legislador decidió establecer una contribución del 50%, sobre la parte de la remuneración superior a dos y medio salarios mínimos inter profesionales de crecimiento (SMIC) de las personas que ya fueran beneficiarias de una pensión de retiro, con el fin de desestimular la acumulación de la pensión y el salario. El Consejo Constitucional decidió que la norma era inconstitucional por violar el principio de igualdad ante las cargas públicas, en una sentencia percibida como sensible a la equidad en materia fiscal⁷¹.

Estos casos se citan a título meramente ilustrativo.⁷² Las cuestiones constitucionales planteadas en el presente proceso, se han de resolver aplicando la Constitución Nacional y siguiendo la jurisprudencia de esta Corte.”

⁷¹ Decisión del 16 de enero de 1986. Comentario en Thierry Lambert. *L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale*, en idem. *Égalité et Équité: antagonisme ou complémentarité?* Economica, París, 1999, p. 117 y ss.

⁷² Podrían citarse otros ejemplos de países donde los jueces constitucionales han aplicado los límites constitucionales al poder impositivo estatal según lo dispuesto por la respectiva Constitución y lo valorado especialmente por ella. Así, para mencionar tan solo un caso, en los Estados Unidos, la Corte Suprema de Justicia, ha impedido que la prensa sea objeto de impuestos específicamente dirigidos a ella. La primera sentencia fue en el caso *Grosjean v. American Press Co* (297 US 233) decidido en 1936. La Corte declaró inconstitucional un impuesto estatal (adicional a otros tributos de aplicación general) sobre el 2% de los ingresos brutos provenientes de la publicidad en los periódicos cuya circulación fuera superior a 20.000 copias por semana. Para la Corte el propósito que se escondía detrás de este impuesto era limitar la circulación de información al público dado que “la forma” del impuesto era “en sí misma sospechosa”. Esta doctrina protectora de la libertad de prensa ha sido no solo reiterada sino ampliada a otros tributos sin importar la finalidad implícita en el tributo. Por ejemplo, en 1983 en el caso *Minneapolis Star and Tribune Co v Minnesota Comm'r of Revenue* (460 US 575), la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional el impuesto de uso –parte del régimen del impuesto a las ventas y usos- sobre el costo del papel y de la tinta consumidos en la producción de publicaciones periódicas después de que el consumo de estos bienes superará 100.000 dólares en un año calendario. El sólo hecho de que la prensa fuera objeto de un tratamiento diferencial, sin importar la finalidad o el impacto del mismo, condujo a la inconstitucionalidad del tributo. No obstante, cuando el tratamiento diferencial es claramente favorable a la circulación de los periódicos, la Corte Suprema ha admitido exenciones tributarias al impuesto a las ventas (*Village Publishing Corp. v. North Carolina Department of Revenue*, 105 S.Ct. 2963, proferida en 1985).

Finalmente, en el caso del Tribunal Constitucional de España, es ilustrativa la sentencia 113/1989, pronunciada en Madrid, el 22 de junio de 1989, que en la parte conducente señala:⁷³

“En una primera aproximación, el principio de la inembargabilidad de determinados bienes o derechos, en cuanto sustrae aquéllos al poder de acción de los acreedores, se ofrece como un límite a la eficacia de unos derechos patrimoniales. El reconocimiento tradicional de aquel principio –desenvuelto en el marco de una evolución histórica claramente suavizadora de la situación del deudor– se revela intuitivamente como una exigencia de justicia (art. 1 C.E.), plenamente congruente con el postulado de la dignidad humana (art. 10 C.E.), al que repugna sin duda que la efectividad de unos derechos patrimoniales, tenga lugar a costa del sacrificio de unos bienes, cuya posesión está ligada a un mínimo vital, en el sentido de ofrecerse como indispensables para la realización de los fines propios de la persona; no sólo de los fines que cada persona se asigne a sí misma, sino de aquellos que el constituyente perfila expresamente como dignos de una acción tutelar positiva por parte de los poderes públicos. La protección a la familia (art. 39 C.E.), de la salud (art. 43), a la vivienda digna y adecuada (art. 47), entre otros, no sólo se ofrecen como mandatos dirigidos al legislador para el despliegue de una acción prestacional de signo administrativo, sino para el desarrollo de una acción normativa que permita configurar una especie de esfera patrimonial intangible para los terceros, precisamente para asegurar el cumplimiento de aquellos objetivos constitucionales. En este sentido la dignidad humana debe comprender como algo inherente a su significado, no sólo algunos derechos inmateriales, sino también derechos patrimoniales que permiten asegurar una misma existencia digna. En tal sentido deben ser considerados estos derechos patrimoniales, dentro de la categoría de los inviolables a que como «inherentes a la dignidad humana» menciona explícitamente el art. 10.1 de la Constitución.

Para los tribunales constitucionales mencionados, el derecho al mínimo vital tiene como eje rector a la persona humana y su dignidad por el solo hecho de serlo, con la consecuente responsabilidad del Estado de protegerla y garantizar determinadas condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar un desarrollo autónomo, inclusive, desde el ámbito tributario.

⁷³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. Internet: http://hj.tribunalconstitucional.es/el/Resolucion/Show/1319#complete_resolucion&completa, consultado el 11 de mayo de 2017.

4. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno al derecho al mínimo vital.

En sesión correspondiente al 19 de septiembre de 2011, el Pleno de ese Tribunal Constitucional resolvió los amparos en revisión 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010 y 507/2010, promovidos por varias personas físicas, en los que se planteó la inconstitucionalidad de la tarifa anual contenida en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal 2008 (por no contener un rango libre de gravamen), así como la derogación del artículo 178 de dicha ley que estuvo vigente hasta 2007 (en el cual se preveía un subsidio acreditable que hasta entonces permitía disminuir la carga tributaria).

A partir de dichos asuntos, dicho Pleno estableció los criterios que a continuación se enuncian:

1) El derecho al mínimo vital, no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora; ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo que respecta a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir (**“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**⁷⁴)

2) El derecho al mínimo vital abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia

⁷⁴ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Idem*. Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159821. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. VI/2013 (9a.). Página: 135.

económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución, en concordancia con los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos (**“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA.”**⁷⁵⁾)

3) El derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud de la cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable (**“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.”**⁷⁶⁾)

4) El derecho al mínimo vital, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido (**“RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS**

⁷⁵ *Idem.* Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159820. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. VII/2013 (9a.). Página: 136.

⁷⁶ *Idem.* Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159819. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. VIII/2013 (9a.). Página: 138.

PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.”⁷⁷⁾

5) El principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, no demanda necesariamente la incorporación de una exención o deducción de carácter general, pues corresponde al legislador diseñar el régimen legal del gravamen (margen de libre configuración). El fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, por lo que el respeto al derecho al mínimo vital no debe implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos. En consecuencia, para cumplir con los requerimientos del derecho al mínimo vital, el legislador puede incorporar figuras muy dispares, tomando en cuenta que también aportan elementos para el juicio que se efectúe en relación con el grado de cumplimiento con dicho derecho, la forma en la que el Estado social distribuya sus recursos, verificando la medida en la que las asignaciones directas o subsidios pueden tener un impacto en los más necesitados, valorando cómo inciden unas y otros en la tributación de estos grupos (**“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.”⁷⁸⁾**)

6) El hecho de que en la tarifa anual no se prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los ingresos del causante, no implica una violación al derecho al mínimo vital, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el

⁷⁷ *Idem*. Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159817. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. IX/2013 (9a.). Página: 141.

⁷⁸ *Idem*. Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159822. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. X/2013 (9a.). Página: 133.

salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del Título IV, denominado "De las Personas Físicas" de esa ley), aunado a que se establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias (**"RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008)."**⁷⁹)

En torno a dichos criterios, resulta importante tomar en cuenta algunas reflexiones que dejarían al descubierto algunas posibles deficiencias en que habría incurrido la Suprema Corte al afrontar el contenido y alcances del derecho al mínimo vital.

De acuerdo con Tenorio Cruz, pueden precisarse las siguientes objeciones a los criterios mencionados:⁸⁰

- I. Tomando en cuenta que todas las personas como individuos tienen derecho a las mismas prerrogativas constitucionales y a la satisfacción

⁷⁹ *Idem*. Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 159818. Pleno. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. XI/2013 (9a.). Página: 139.

⁸⁰ TENORIO CRUZ, Ixchel. Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital. Internet: <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>, consultado el 06 de mayo de 2017.

de las mismas necesidades básicas, podrían emplearse postulados o parámetros generales objetivos que pudiesen ser aplicables en la práctica para cualquier persona;

- II. Al resolver si el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respeta el derecho al mínimo vital, la Corte se valió de argumentos ajenos a la litis para responder afirmativamente, pues hizo alusión a exenciones esporádicas que no pueden estar vinculadas con las necesidades básicas de un individuo;
- III. No se tomó en cuenta que para aplicar deducciones personales, el contribuyente debe presentar declaración anual, lo que es obligatorio únicamente para las personas que obtuvieron ingresos anuales mayores a \$400,000.00, situación que implica también prever gastos para contadores públicos y obtener facturas en comercios establecidos cuyos precios en muchas ocasiones son más elevados;
- IV. Los mecanismos previstos por la ley aludida para proteger el derecho al mínimo vital son insuficientes, porque para aplicar deducciones personales se exigen requisitos que difícilmente puede cumplir una persona de escasos recursos;
- V. Resultan insuficientes los conceptos actualmente previstos como deducciones personales para estimar que se garantiza la satisfacción de todas las necesidades básicas previstas por la Constitución;
- VI. Se encuentra en tela de juicio si el salario mínimo que aplica en nuestro país es suficiente para que un jefe de familia procure sus necesidades básicas y las de sus dependientes; y

- VII. El derecho comparado nos muestra los intentos legislativos que se pueden experimentar para lograr el respeto al derecho al mínimo vital, por lo que no sería imposible realizar análisis económicos que reflejen un verdadero margen de subsistencia para las personas.

Adicionalmente, resulta útil atender a lo expresado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,⁸¹ en torno a la postura fijada por la Suprema Corte en relación con los criterios ya precisados:

- VIII. De manera acertada, se revalúa a las deducciones personales –sin pronunciarse sobre su carácter “estructural” o “no estructural”–, con lo que se está reconociendo su importancia y lo esencial de su establecimiento, a fin de que no se vulnere el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues resultarían fundamentales para que se libere del gravamen a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona.
- IX. Sin embargo, la Corte 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 solo 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 prebenda o 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.

⁸¹ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (Colab. Verónica Nava Ramírez y Juan Carlos Roa Jacobo). Internet: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MinimoVitalRoaNava_V2.pdf, consultado el 09 de mayo de 2017.

- X. Son comprensibles las complejidades inherentes a la fijación de un monto que pudiera representar el mínimo vital para la generalidad de los causantes personas físicas; sin embargo, ello no es obstáculo para emitir juicios sobre la insuficiencia del pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal, que no dio la debida importancia al hecho consistente en que no todos los contribuyentes tienen acceso a las medidas que avalaron la constitucionalidad de las disposiciones combatidas en el juicio de amparo.
- XI. Contrariamente a lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el contexto del reformado artículo 1° constitucional, existen mecanismos específicos que de mejor manera tutelan el derecho al mínimo vital, como puede ser una exención general o una deducción general, que en definitiva dejen libre de gravamen los montos que requieren los causantes para su subsistencia, sin reparar en el régimen particular de tributación o en el monto de los ingresos que se obtengan. Por tanto, resulta insuficiente la protección de las figuras que consideró la Corte bajo un paradigma que propugna una cobertura más amplia.

5. Las deducciones personales en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

El Título IV de esa ley⁸², denominado “De las Personas Físicas”, contiene un sistema “cedular” que obliga a pagar el impuesto según el tipo de ingreso de que se trate atendiendo a las reglas específicas que prevé cada Capítulo, incluyendo las deducciones que en cada caso se prevén como autorizadas.

⁸² Ley del Impuesto sobre la Renta. Conforme al decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, Red Jurídica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Legislación Federal y de la Ciudad de México. Internet: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=Wct5OSsXp/CsyLrt7V+fcZWsNjzBm6Pq1YnclTf1Dunn5M1m5gVBS7BT9feCx5ls>, consultado el 01 de mayo de 2017.

Además, dicho Título establece una serie de ingresos que se encuentran exentos parcial o totalmente del impuesto.

Así, exceptuados los montos exentos y una vez aplicadas las deducciones específicas que cada Capítulo prevé, dichos ingresos se suman para obtener la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, y de cuyo monto se podrá disminuir, previo cumplimiento de los requisitos que estableció el legislador, las deducciones personales.

Conforme al artículo 151 de la Ley del impuesto sobre la Renta, al efectuar su declaración anual, las personas físicas podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo del Título IV, las siguientes deducciones personales:

- I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios;
- II. Los gastos de funerales;
- III. Los donativos no onerosos ni remunerativos;
- IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero;
- V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias;

- VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social;
- VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura;
- VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Conforme al último párrafo del citado artículo 151 *“El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.”*

Así, una vez aplicadas las deducciones personales, contemplando el límite señalado, se obtiene –en términos generales– la base gravable a la que se aplica la tarifa prevista en el artículo 152 de la ley aludida, a efecto de determinar el impuesto a cargo del contribuyente.

VI. Análisis de la jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.)

Antes de entrar en materia, es importante destacar que los asuntos que sirvieron de precedente a la referida jurisprudencia, en lo que respecta al criterio en ella contenido, fueron resueltos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de 4 votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán, habiendo emitido su voto en contra la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, quien sobre el tema formuló voto particular.

Al respecto, debo manifestar que las ideas aquí plasmadas, coinciden en parte con el criterio disidente de la señora Ministra Luna Ramos.

Hecha esa aclaración, como punto de partida, la citada jurisprudencia de rubro **“RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL.”**, es congruente con las consideraciones que le dan sustento a partir de la resolución de los amparos en revisión que le sirven de precedente.

Sin embargo, considero que contrariamente a lo que en ella se establece, el precepto legal a que se refiere sí resulta inconstitucional, por ser violatorio del principio de proporcionalidad tributaria y, particularmente, en su vertiente protectora del derecho al mínimo vital.

La norma analizada en la jurisprudencia mencionada, establece que el monto total de las deducciones denominadas “personales” que podrán efectuar los contribuyentes no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre 4 salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, es decir, de \$98,243.40 en la zona A y \$93,104.20 en la zona B, o del 10% del total de los

ingresos del contribuyente, incluidos aquellos por los que no se pague el impuesto, sin que dicha disposición aplique tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III del propio artículo 151.

Ahora, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado que ese tipo de gastos (deducciones personales) no tienen que ser reconocidos forzosamente por el legislador dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque no cumplen con el requisito de necesaria vinculación con la generación de los ingresos gravados, es decir, no son estrictamente indispensables o necesarios para generar tales ingresos gravados.

La Segunda Sala de ese Alto Tribunal ha considerado que se trata de deducciones no estructurales o simples beneficios que el legislador otorga de manera potestativa, porque aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, debido a que no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen.

Concretamente, en la jurisprudencia analizada, se establece que las deducciones personales, al no cumplir con el requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, no deben ser reconocidas por el legislador como aminoraciones de la base, pues se encuentran inmersas en el ámbito de libre configuración tributaria por constituir gastos fiscales. Además, señala que el derecho al mínimo vital implica respetar la dignidad humana, de modo que el Estado garantice –y no necesariamente otorgue– el acceso a la alimentación, vivienda, salud, educación, entre otros, y que el principio de generalidad tributaria, por regla general, exige que todos aquellos con un nivel económico mínimo, contribuyan al gasto público. Con base en lo anterior, la

Segunda Sala determinó que el hecho de que las deducciones personales tenga alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos, no implica que se tenga un derecho constitucionalmente protegido para exigir que la legislación fiscal conceda un beneficio sin limitante alguna.

Sin embargo, contrariamente a lo que sostuvo ese Alto Tribunal, desde una primera óptica, bien puede sostenerse que las deducciones personales **sí son estructurales**, porque aun cuando en principio no se relacionan de manera directa con el elemento esencial “objeto” del tributo, sí están vinculadas con el diverso elemento esencial “sujeto pasivo” de la relación tributaria.

En efecto, los gastos que las personas físicas efectúan en concepto de deducciones personales, pareciera que no se realizan para obtener alguno de los tantos ingresos a que se refieren los distintos capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No obstante, lo cierto es que se realizan como gastos necesarios e indispensables para conservar o elevar la calidad de vida del contribuyente y/o de su familia.

En este sentido, las deducciones personales tienen perfecta cabida en el segmento que la doctrina identifica con la parte subjetiva de la capacidad contributiva, conforme a la cual, se estará en aptitud de soportar la carga tributaria si el gravamen a la renta permite excluir una banda de ingresos suficientes para proveer la subsistencia de la fuente originadora de los ingresos gravados, esto es, de la persona humana que figura como sujeto pasivo de la relación tributaria.

No debe pasarse por alto que conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o de la manifestación de riqueza gravada; y, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado

y la capacidad contributiva **de los causantes**, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

La referencia a “los causantes” no es meramente incidental, porque la *capacidad contributiva* necesariamente debe vincularse con el sujeto de la imposición y, concretamente, **con la persona** que tiene que soportar la carga tributaria, pues será quien a final de cuentas, vea disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de gravamen.

Esa vinculación de la capacidad contributiva **con la persona**, desde luego tiene relación con la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada para efectos del impuesto sobre la renta, es decir, con el objeto del impuesto. Pero más aún, no debe perderse de vista que tiene una primera y más cercana vinculación con el **sujeto que produce esa manifestación de riqueza**.

En el entorno individual y familiar, esa persona generadora de ingresos gravados, debe efectuar gastos inherentes a su calidad humana para subsistir.

Para ello, basta observar a manera de ejemplo que los desembolsos realizados por el contribuyente por honorarios médicos, dentales y hospitalarios, tienen el propósito de preservar su salud personal o de su familia; los gastos incurridos para la adquisición de su casa habitación, tienen la finalidad de proveerse una vivienda; los gastos destinados a la transportación escolar, propenden a una mejor educación de sus hijos; las aportaciones complementarias o voluntarias para el retiro, tienen el objetivo de constituir un ahorro para atender necesidades básicas en determinada etapa vulnerable de la vida.

En tal sentido, se trata de gastos correlacionados con aspectos inherentes a necesidades básicas de todo individuo que, si bien el Estado debe garantizar, no

necesariamente provee en condiciones mínimas para satisfacer los variados requerimientos de cada persona o núcleo familiar.

Así, las deducciones personales inciden en forma determinante en el sujeto pasivo, tomando en cuenta que existe una estrecha y necesaria vinculación entre ese elemento esencial (sujeto) con los restantes de la contribución (objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), sin que pudiera establecerse algún tipo de prelación o jerarquización entre uno y otros.

Por ello, como se adelantó, bajo una primera óptica, válidamente puede considerarse que las deducciones personales son estructurales –a partir de la clasificación efectuada por la Suprema Corte– porque están directamente relacionadas con el elemento esencial “sujeto pasivo” y sistemáticamente con los demás del tributo.

Ahora, con independencia de que las deducciones personales respondan o no a la clasificación de estructurales o no estructurales, de igual forma deben, por imperativo constitucional, ser previstas por el legislador para graduar correctamente la capacidad contributiva de las personas físicas.

En efecto, dado que las deducciones personales se identifican con la capacidad contributiva subjetiva, su inclusión total –y no limitada– en la ley, permite *subjetivizar* el gravamen adecuándolo a las circunstancias particulares (y/o familiares) del contribuyente.

Esto es, una vez que a través de la capacidad contributiva objetiva se identifica la manifestación de riqueza gravable, a través de la capacidad contributiva subjetiva se identifica en su justa dimensión la magnitud en que la persona de que se trate, puede aportar al gasto público, una vez que hubiese atendido sus requerimientos esenciales para subsistir (mínimo vital).

Pero como se ha visto, esa subsistencia no debe estar limitada a una mera sobrevivencia, sino que debe estar encaminada al sostenimiento del individuo y/o de su familia en condiciones básicas que le proporcionen una vida digna.

Así, al margen de cualquier clasificación, las deducciones personales son inherentes al ser humano y, por ese solo hecho, éste tiene derecho a que se le reconozcan con independencia del capítulo en específico conforme al cual encuadren los ingresos que obtenga para efectos del impuesto sobre la renta.

Bajo esta segunda óptica, para que las deducciones personales sean reconocidas sin limitación alguna, no es necesario que cumplan con el criterio de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, ni que encuadren en la categoría de deducciones estructurales.

Ello es así, porque antes de estar relacionadas con el objeto del tributo, están directamente vinculadas con el sujeto de la imposición y, en ese sentido, resulta irrelevante que las erogaciones de que se trata tengan identificación con cualquiera de los ingresos gravados, en tanto su finalidad sea preservar las condiciones mínimas de subsistencia del sujeto que las efectúa o de su familia.

Por ello, bajo esta línea, no resulta aceptable el criterio contenido en la jurisprudencia que se analiza, como tampoco son de aceptarse los diversos establecidos en las jurisprudencias que a continuación se transcriben, por encontrarse articuladas bajo premisas similares:

“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.⁸³

“RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES. El ordenamiento de referencia regula la forma en que tributan las personas físicas conforme a su Título IV, el cual tiene diversos capítulos que establecen diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza a aquellas que generaron el ingreso, razón por la cual, sólo se permite en cada modalidad de causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas en cada capítulo". Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha clasificado como no estructurales a las erogaciones que no se vinculan con la producción u obtención del objeto del impuesto, las cuales, en principio, no deben ser forzosamente reconocidas o concedidas como deducciones por el legislador, pues no tienen relación con la generación de la utilidad o renta neta, ya que no influyeron en la obtención de los

⁸³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Idem*. Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 2013873. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, Tomo II. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 25/2017 (10a.). Página: 822.

ingresos. Este tipo de deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. En ese orden de ideas, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta guardan el carácter de no estructurales, pues aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, debido a que no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen."⁸⁴

“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al gravamen y, en el caso de la contribución de mérito, 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 (deducciones estructurales); de ahí que las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como aminoraciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de observar el principio de justicia tributaria en comento. Ahora, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, pues se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo. En consecuencia, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios

⁸⁴ *Idem.* Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 2013875. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, Tomo II. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 26/2017 (10a.). Página: 824.

fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica. Por tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un límite para las deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria.⁸⁵

En todo caso, el que las deducciones personales no se contengan dentro de cada capítulo del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al igual que otras erogaciones que, por lo general, son consideradas como estructurales por identificarse con el tipo de ingreso gravado en cada rubro, no constituye un impedimento para considerarlas como necesarias e indispensables para sustentar la vida misma del sujeto generador de la riqueza gravada.

Así, es adecuado y congruente que, por una parte, la ley establezca una regulación de tipo cédular para gravar cada tipo de ingreso obtenido y, en función de ello, prevea determinados conceptos deducibles en cada capítulo de su Título IV para graduar correctamente la capacidad contributiva en su dimensión objetiva; y, por otra, se incorpore en un capítulo genérico por separado, a las deducciones personales, porque al tratarse de gastos efectuados para atender requerimientos básicos de subsistencia del “sujeto pasivo” del tributo o de su familia, entonces, con ello se identifican erogaciones necesarias e indispensables para sustentar a la fuente originadora de los ingresos gravados, con lo cual es posible graduar correctamente la capacidad contributiva del causante en su dimensión subjetiva.

En esos términos, podría decirse que las deducciones personales son *transversales*, porque aun cuando no se identifican con alguno de los ingresos en específico que se gravan conforme a cada uno de los capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, válidamente puede afirmarse que se identifican con todos aquellos ingresos que produce el sujeto pasivo del tributo.

⁸⁵ *Idem.* Datos de localización del criterio: Décima Época. Registro: 2013878. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, Tomo II. Materia(s): Constitucional, Común. Tesis: 2a./J. 24/2017 (10a.). Página: 826.

Esto es, *cualquier* erogación efectuada para preservar en condiciones mínimas de subsistencia a la fuente originadora de los ingresos gravados, *en alguna medida*, está siendo realizada al mismo tiempo para producir *cualquiera* de los ingresos gravados, en razón de que, para generar estos últimos, primero, debe procurarse la subsistencia de quien los origina.

La apreciación de que una erogación pueda tener incidencia en todos los ingresos gravados, es consecuente con la circunstancia de que la tasa o tarifa anual prevista en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tenga aplicación para determinar el impuesto por todos los ingresos sometidos a gravamen.

Esto es, tan válido resulta ser que, en última instancia, se determine el impuesto del ejercicio de una persona física conforme a una sola tasa o tarifa anual con independencia de que se hubiesen determinado bases tributarias diferenciadas en función del tipo de ingreso obtenido conforme a cada capítulo del Título IV de dicha ley, como el hecho de que también se consideren como conceptos deducibles globales aquellos que tienen incidencia en la tributación anual del sujeto pasivo, tomando en cuenta que es éste quien genera u obtiene la totalidad de los ingresos gravados, y dichos gastos son indispensables para preservar su salud, proveerle de vivienda, recursos económicos para el momento de su retiro o mejorar las condiciones educativas de sus hijos mediante su transportación escolar, entre otros propósitos.

Desde esta perspectiva, no hace falta que las deducciones personales tengan el carácter de estructurales dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues con independencia de ello el legislador debe preverlas sin limitaciones para respetar el principio de proporcionalidad tributaria así como el derecho al mínimo vital, porque resultan ser un factor indispensable para conservar o elevar la calidad de vida del contribuyente que genera u obtiene

los ingresos gravados, es decir, porque permiten subjetivizar el gravamen y adecuarlo a sus circunstancias particulares o familiares.

Así, las deducciones personales se erigen en un derecho –y no una concesión graciosa– que, por definición, debe ser reconocido a fin de que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Tal reconocimiento ha de efectuarse de manera total en términos cualitativos y cuantitativos.

Admitir que se pueden imponer restricciones o limitantes a ese tipo de erogaciones, implicaría un contrasentido y negar su naturaleza intrínseca en la parte no reconocida porque, aun así, ésta seguiría siendo un gasto necesario o estrictamente indispensable para preservar en condiciones de subsistencia mínima al creador de la riqueza gravada.

En todo caso, sería posible que el legislador estableciera requisitos o sujetara la aplicación de las deducciones personales a modalidades, pero en acatamiento a la capacidad contributiva –subjetiva– que da contenido al principio de proporcionalidad tributaria, nunca podría desconocerlas ni siquiera parcialmente.

De suceder así, el desconocimiento total de la deducción o la parte que no se permitiera aplicar, implicaría que la persona física deba calcular el tributo en función de una base tributaria artificialmente incrementada, porque no podría restar –aunque sea parcialmente– un gasto que fue necesario realizar para preservar un estándar en la calidad de vida del causante generador del ingreso o de su familia.

En tales condiciones, ello significaría que la tasa impositiva se aplicaría sobre un segmento que, para efectos prácticos, podría identificarse como ingreso

bruto que no constituye un incremento patrimonial positivo y, aun así, se estaría sometiendo al pago del tributo.

Por tanto, el hecho de que el tributo se determine (así sea sólo en parte) a partir de una base que no refleja un resultado utilitario una vez atendido lo gastos inherentes a la subsistencia del sujeto pasivo y/o de su familia, ello se traduce en una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, en tanto dicho precepto resguarda el principio de proporcionalidad tributaria, cuya exigencia básica consiste en que se atienda real y efectivamente a la capacidad del sujeto para contribuir al gasto público, no sólo desde el punto de vista objetivo, sino también subjetivo, de modo que también conlleva aparejada la violación al derecho al mínimo vital.

Ahora, no pasa desapercibido que el legislador goza de amplia libertad para configurar el sistema fiscal, en tanto tiene facultad para establecer los esquemas que considere pertinentes en ejercicio de la potestad tributaria. Sin embargo, dicha libertad no es irrestricta, pues está limitada por otros principios constitucionales, concretamente, por el de proporcionalidad tributaria y el derecho al mínimo existencial.

Al respecto, no debe perderse de vista que los gastos a que se refiere el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se realizan de manera necesaria y realmente producen un impacto negativo en el patrimonio del contribuyente, con independencia de que no sean regulares o no se identifiquen con algún concepto de ingreso en específico.

En todo caso, lo relevante es que tales gastos, antes que dar origen a los ingresos, se efectúan para preservar en condiciones mínimas de subsistencia a la persona y a su familia; por tanto, se trata de conceptos que necesariamente deben ser excluidos de la base tributaria para identificar sólo aquel incremento patrimonial que es susceptible de sostener la carga impositiva.

Siendo así, dado que las deducciones personales son imprescindibles para graduar correctamente la capacidad contributiva, el legislador no es libre para dejar de reconocer erogaciones de ese tipo o para limitar su deducción, pues en esos casos debe preverlos por imperativo constitucional.

Así, el principio relativo a la libre configuración legislativa del sistema tributario, encuentra su límite en el respeto irrestricto al principio de proporcionalidad tributaria y al derecho al mínimo vital.

En todo caso, no se debe pasar por alto 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).

En tal sentido, el hecho de que el legislador establezca una limitante global a las deducciones personales, mismas que se identifican con la salvaguarda de la parte humana de la tributación, resulta contradictorio con ese deber estatal, porque en lugar de acrecentar su protección, la disminuye, al dejar de reconocer en parte gastos efectuados para preservar en condiciones básicas la calidad de vida de la persona y su familia.

Además, es una realidad que con la posibilidad de aplicar deducciones personales como se venía haciendo hasta 2013, ya se tenía un determinado estándar alcanzado para proveer una mejor protección de esos derechos que el Estado debe garantizar, y es el caso de que no se puede constatar –cuando menos no con absoluta certeza– que a través de alguna otra forma se pueda conservar dicho estándar que anteriormente ya se tenía ganado.

En tal sentido, es importante observar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, no se establecía un límite global para aplicar deducciones personales al realizarse la declaración anual, por lo cual, la limitante

establecida a partir de 2014 resulta regresiva, en atención a que las personas físicas contribuyentes ya tenían alcanzado un determinado nivel de protección conforme al sistema de tributación en el impuesto sobre la renta.

Para corroborarlo, basta observar que los conceptos deducibles que ahora se encuentran limitados, están encaminados a proteger derechos fundamentales que, de manera integral, inciden en la preservación de un mínimo existencial. Sin embargo, a partir de 2014, ya no tendrán la misma capacidad y alcance en su protección, pues se ve limitada cuantitativamente la deducción.

Las consideraciones anteriores permiten observar que, además, no se estaría dando una interpretación conforme lo ordena el artículo 1° constitucional, tomando en cuenta que éste expresamente señala: *“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.”*

Ello es así, porque incluso en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte, si bien no se consagra con toda puntualidad un derecho al mínimo vital, sí se establecen las pautas para su protección en sentido material, a través de otra serie de derechos de contenido económico y social, a partir de los cuales se busca preservar condiciones mínimas de subsistencia.

Ahora, podría decirse que las deducciones personales no serían el único medio para preservar el mínimo vital 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.

Al respecto, debe tomarse en cuenta 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 que se vincula con la capacidad contributiva subjetiva.

De ahí que no resulte válida la limitación de las deducciones personales, en tanto las erogaciones respectivas se proponen atender aspectos básicos, necesarios e indispensables para que la persona física y su familia puedan llevar a cabo un plan de vida libre de penurias.

En consecuencia, al limitarse la aplicación de las deducciones personales, se elimina parcialmente un mecanismo que protege u optimiza el derecho al mínimo vital.

Finalmente, resulta pertinente destacar que en la exposición de motivos de la iniciativa que introdujo la limitante analizada, se señaló, entre otras cuestiones, que la reforma pretende “(...) *mejorar la distribución de los beneficios tributarios y dar mayor progresividad al ISR de las personas físicas (...).*”

Sin embargo, esa pretendida justificación es insuficiente para desvirtuar la inconstitucionalidad de la norma.

Primero, porque parte de la premisa de que las deducciones personales constituyen un beneficio concedido por el legislador, cuando lo cierto es que se trata de gastos que necesariamente deben ser reconocidos para atender la capacidad contributiva, y no resulta aceptable bajo ninguna circunstancia su limitación así sea de manera parcial.

Segundo, porque contribuyentes con menos ingresos, en términos generales, quedarán sujetos a la limitante del 10%, lo cual les impedirá aplicar sus deducciones personales por el excedente a dicho porcentaje, aun cuando las

erogaciones respectivas se coloquen por debajo del límite correspondiente a los 4 salarios mínimos elevados al año; mientras contribuyentes con mayores ingresos, al quedar sujetos a este segundo límite y no al primero, podrían aplicar totalmente sus deducciones personales.

Es claro que ese tipo de situaciones pueden presentarse dependiendo de determinados factores, pero también lo es que como efecto de la norma, no se produce una mayor progresividad del tributo, porque si la lógica de dicho criterio es que de manera gradual quien obtenga más ingresos pague más impuesto en el marco de la proporcionalidad, resulta que, con la limitante global –de la forma en la que se encuentra diseñada–, quien gana menos, al deducir menos, pagará un impuesto cualitativamente mayor al que pagará quien obtenga mayores ingresos.

En todo caso, la progresividad se halla en la configuración de la tarifa aplicable para determinar el impuesto, por lo que resultaría prescindible un mecanismo adicional que pretenda hacer *más progresivo* el tributo, sobre todo, si realmente no permite alcanzar ese objetivo.

En ese contexto, aun cuando el legislador se hubiese propuesto las finalidades señaladas en el proceso de creación normativa, con ello no logra superar el vicio de inconstitucionalidad, ya que tales justificaciones no cambian el hecho de que se limitan en parte deducciones personales que necesariamente deben ser reconocidas en su totalidad.

De acuerdo con las razones señaladas, considero que la **jurisprudencia 2a./J. 27/2017**, no se encuentra suficientemente soportada, por las siguientes razones específicas:

- No es necesario que las deducciones personales cumplan con el requisito de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso;

- La previsión de las deducciones personales no se encuentra inmersa en el ámbito de la libre configuración en materia tributaria, pues no se trata de meros gastos fiscales;
- La vinculación de las deducciones personales con otros derechos fundamentales (salud, vivienda, educación, entre otros), exige que sean reconocidas para atender los postulados del derecho al mínimo vital, sin que para ello deban estar vinculadas con el objeto del impuesto, pues en primer lugar lo están con el sujeto del tributo.

VII. Conclusiones

1) Bajo una primer perspectiva, las deducciones personales pueden catalogarse como estructurales, porque si bien en principio no se relacionan de manera directa con el elemento esencial “objeto”, sí lo están con el denominado “sujeto pasivo” de la relación tributaria.

2) Las deducciones personales son gastos necesarios e indispensables para conservar o elevar la calidad de vida del contribuyente y/o de su familia, de manera que tienen cabida en el segmento que la doctrina identifica como capacidad contributiva subjetiva.

3) La capacidad contributiva debe vincularse con el sujeto de la imposición y, concretamente, con la persona que tiene que soportar la carga tributaria, pues será quien a final de cuentas, vea disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de gravamen. Por tanto, dicha capacidad tiene una primera y más cercana vinculación con el sujeto creador de la manifestación de riqueza.

4) Las deducciones personales inciden en forma determinante en el sujeto pasivo, tomando en cuenta que existe una estrecha y necesaria vinculación entre ese elemento esencial con los restantes de la contribución, sin que pudiera establecerse algún tipo de prelación o jerarquización entre uno y otros.

5) Conforme a una segunda perspectiva, con independencia de que las deducciones personales respondan o no a la clasificación de estructurales o no estructurales, de igual forma deben ser reconocidas porque subjetivizan el gravamen adecuándolo a las circunstancias particulares y/o familiares del contribuyente persona física, una vez que hubiese atendido sus requerimientos esenciales para subsistir, no en condiciones de mera sobrevivencia, sino a partir de las necesarias para una vida digna.

6) Bajo esta segunda óptica, a las deducciones personales no les resultaría aplicable el criterio de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso, ni su encuadramiento en la categoría de deducciones no estructurales.

7) Puede decirse que las deducciones personales son transversales, porque aun cuando no se identifican con algún ingreso en específico, tienen correspondencia con todos aquellos ingresos que produce el sujeto pasivo del tributo. Así, cualquier erogación efectuada para preservar en condiciones mínimas de subsistencia a la fuente originadora de los ingresos gravados, en alguna medida, está siendo realizada al mismo tiempo para producir cualquiera de los ingresos gravados.

8) Las deducciones personales son un derecho –no una concesión graciosa– y pueden ser sometidas al cumplimiento de requisitos o a modalidades, pero nunca ser desconocidas ni siquiera parcialmente.

9) Si bien es cierto que el legislador goza de amplia libertad para configurar el sistema tributario, también lo es que las deducciones personales son imprescindibles para graduar correctamente la capacidad contributiva; por tanto, el legislador no es libre para dejar de reconocer esas erogaciones que responden a los postulados del principio de proporcionalidad tributaria y al derecho al mínimo vital.

10) La limitante a las deducciones personales establecida a partir de 2014 resulta regresiva, en atención a que las personas físicas ya tenían alcanzado un determinado nivel de protección conforme al sistema de tributación en el impuesto sobre la renta vigente hasta 2013.

11) Si bien en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte, no se consagra un derecho al mínimo vital, sí se establecen las pautas para su protección en sentido material.

12) No resulta válida la limitación de las deducciones personales, porque se proponen atender aspectos básicos, necesarios e indispensables para que la persona física y su familia puedan llevar a cabo un plan de vida libre de penurias.

13) Al limitarse la aplicación de las deducciones personales, se elimina parcialmente un mecanismo que protege u optimiza el derecho al mínimo vital.

14) La limitación cuantitativa de las deducciones personales prevista en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, viola el principio de proporcionalidad tributaria y el derecho al mínimo vital.

15) No se comparten las consideraciones que sustentan la jurisprudencia 2a./J. 27/2017.

Faniel Martínez López.

OBRAS DE CONSULTA

LIBROS

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal constitucional, Oxford University Press México, S.A. de C.V., 4a. edición, 5a. reimpresión, México, 2006.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Tomo I: Los impuestos. 34a. ed., Editorial Porrúa, S.A., México, 2004.

GARCÍA BUENO, Marco César. Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva. En ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2005.

GARCÍA BUENO, Marco César. El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. En RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.) Conceptos de Reforma Fiscal, UNAM, México, 2002.

GUERVÓS MAÍLLO, Ma. de los Ángeles, en la Enciclopedia Jurídica Latinoamericana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, tomo VIII, UNAM y Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2007.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. 13a. Edición, Porrúa, S.A. de C.V., México, 1997. Citado por REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. Op. cit.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. En AMATUCCI, Andrea (dir.). Tratado de derecho tributario. Colab. de Eusebio González García (por los autores españoles) y Christoph Trzaskalik (por los autores alemanes). Tomo Primero: El derecho tributario y sus fuentes. Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2001.

MUÑOZ SERAFÍN, Rodrigo. El principio de proporcionalidad tributaria y el deber de contribuir al gasto público: Su necesaria redimensión en el contexto de una nueva Cultura Contributiva. En Cultura Contributiva en América Latina, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2015.

PAUNER CHULVI, Cristina, en El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre derechos Humanos. En FERRER MAC-GREGOR POISOT, Eduardo y otros, (Coord). Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana II. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Univaersidad Nacional Autónoma de México (Instituto de Investigaciones Jurídicas) y Fundación Konrad Adenauer (Programa Estado de Derecho para Latinoamérica), México, 2013.

SILVA GARCÍA, Fernando. Deber de Ponderación y Principio de Proporcionalidad en la Práctica Judicial, Porrúa, S.A. de C.V. México, 2012.

REVISTAS

NATERA NIÑO DE RIVERA, Christian. “Los principios constitucionales de justicia fiscal en México pasan al obituario” Puntos Finos, (México, D.F.), núm. 257, noviembre de 2016. Internet: http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20257.pdf, consultado el 11 de mayo de 2017.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (Dirección de Cultura Contributiva, colab. Pastora Melgar Manzanilla e Israel Santos Flores). “El derecho al mínimo vital.” Revista de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados (México, D.F.), núm. 89, agosto- diciembre de 2013.

NORMAS JURÍDICAS

Carta de la Organización de los Estados Americanos. Internet: Organización de los Estados Americanos: http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_A-41_carta_OEA.asp, consultado el 11 de mayo de 2017.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente con las últimas reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 2017, Red Jurídica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Legislación Federal y de la Ciudad de México. Internet:

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=b/EcoMjefuFeB6DOaNOimE2VCMjflsnCECSIArvq0I5HCFIXkN9QRimN4pk8l165>, consultado el 01 de mayo de 2017.

Declaración Universal de Derechos Humanos. Internet: DerechosHumanos.net: <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=CNCxqNqI9NMCFVG4wAodba4ELg>, consultado el 11 de mayo de 2017.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Internet: Comisión Interamericana de Derechos Humanos: <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>, consultado el 11 de mayo de 2017.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Conforme al decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, Red Jurídica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Legislación Federal y de la Ciudad de México. Internet: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=Wct5OSsXp/CsyLrt7V+fcZWsnjzBm6PqIYncITf1Dunn5M1m5gVBS7BT9feCx5ls>, consultado el 01 de mayo de 2017.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Internet: Naciones Unidas, Derechos Humanos, Oficina del Alto Comisionado: <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>, consultado el 11 de mayo de 2017.

OTRAS FUENTES

Artículos de Internet

REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis. La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana. Compilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México. Internet: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_084.pdf, consultado el 06 de mayo de 2017.

TENORIO CRUZ, Ixchel. Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital. Internet: <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>, consultado el 06 de mayo de 2017.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Derecho fiscal, Oxford, México, 2001. En TENORIO CRUZ, Ixchel. Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital. Internet: <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>, consultado el 06 de mayo de 2017.

Sitios Oficiales

CORTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Internet: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>, consultado el 11 de mayo de 2017.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (Colab. Verónica Nava Ramírez y Juan Carlos Roa Jacobo). Internet: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MinimoVitalRoaNava_V2.pdf, consultado el 09 de mayo de 2017.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Red Jurídica de la. Expedientes, Búsqueda temática, México, consultado el 01 de mayo de 2017.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Red Jurídica de la. Semanario Judicial de la Federación, México, consultado el 01 de mayo de 2017.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. Internet: http://hj.tribunalconstitucional.es/el/Resolucion/Show/1319#complete_resolucion&completa, consultado el 11 de mayo de 2017.

LA LIMITACIÓN GLOBAL DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ¿RESPETA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL?

ÍNDICE

I. Introducción	1
II. Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.)	2
III. Ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en Revisión 855/2014 [uno de los precedentes que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.)]	4
IV. Principios y reglas contenidos en la ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en Revisión 855/2014.	40
V. Análisis doctrinal de la ejecutoria (AR 855/2014).	46
1. Instrumentos internacionales relacionados con el derecho al mínimo vital	46
2. El derecho al mínimo vital y su vinculación con otros principios constitucionales en el ámbito tributario.	51
3. Tratamiento del mínimo vital en algunos tribunales constitucionales del mundo.	63
4. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno al derecho al mínimo vital.	71
5. Las deducciones personales en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.	77
VI. Análisis de la jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.)	80
VII. Conclusiones	96
OBRAS DE CONSULTA	99
LIBROS	99
REVISTAS	100
NORMAS JURÍDICAS	100
OTRAS FUENTES	101
Artículos de Internet	101
Sitios Oficiales	102
ÍNDICE	103