

AMPARO EN REVISIÓN 914/2017
QUEJOSA (RECURRENTE): ERIKA
VIVIANA PANTOJA GUTIÉRREZ

PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
SECRETARIO: VÍCTOR MANUEL ROCHA MERCADO

[...]

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del **proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 914/2017**, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

[...]

165. **Estudio de fondo.** El problema de constitucionalidad que subsiste en esta instancia consiste en determinar si los agravios de la recurrente desvirtúan las consideraciones por las cuales la Juez de Distrito negó el amparo respecto de los preceptos reclamados. Dichos agravios serán analizados, por cuestión metodológica, en un orden diverso al propuesto por la recurrente y en función de la siguiente pregunta:

¿Los agravios de la recurrente desvirtúan las consideraciones por las cuales se negó la protección constitucional?

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página 61.

166. En el **tercer agravio** se controvierte que en la sentencia recurrida que se hayan declarado infundados los conceptos de violación, en los que se sostuvo que el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal.
167. En ese sentido, señala que la proporcionalidad del impuesto sobre la renta no puede analizarse únicamente a través de las deducciones personales, sino que se tienen que considerar aquellos factores o elementos que permitan conocer con exactitud la verdadera capacidad contributiva.
168. Afirma, que aun cuando la deducción personal relacionada con los gastos por conceptos de intereses reales pagados por un crédito hipotecario, no pueda asimilarse a una deducción estructural, la trascendencia que tiene esta erogación para alcanzar un derecho fundamental a una vivienda digna reconocido en el artículo 4 Constitucional, permite asumir que esta deducción no puede ser objeto de una limitación arbitraria fijada únicamente en relación a un porcentaje de ingresos.
169. Aduce que en la sentencia de amparo se parte de una premisa que no es congruente con el parámetro de protección de derechos fundamentales introducido por el artículo 1 de la Constitución Federal, toda vez que de manera restrictiva se asume que el legislador puede eliminar, conforme a su facultad de libre configuración tributaria, cualquier deducción prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
170. Considera que las deducciones personales no deben ser contempladas como deducciones estructurales o no estructurales, sino como

deducciones necesarias para la protección de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, por lo que no es exigible que se encuentren vinculados con la generación de los ingresos gravados.

171. Destaca que en la sentencia recurrida incorrectamente se clasifican las deducciones personales como beneficios, los cuales no son otorgados, sino reconocidos por el Estado, por lo cual su protección no puede someterse a la voluntad de los legisladores y, en consecuencia, no existe una absoluta libertad configurativa en la regulación de estas deducciones personales.

172. Afirma que la limitación a las deducciones personales contenida en el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ocasiona que se obligue a la persona física contribuir sin atender a su real capacidad contributiva.

173. El agravio sintetizado es **infundado** por las siguientes consideraciones:

174. El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte ha sido consistente en sustentar que el principio de proporcionalidad tributaria reconocido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, implica, esencialmente, que los sujetos pasivos de los impuestos contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

175. Conforme a ese principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las

personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

176. Además, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos 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.
177. Al respecto, es aplicable la jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.²
178. Asimismo, esta Primera Sala ha sido consistente en señalar que, entre las erogaciones relevantes en materia de impuesto sobre la renta, deben distinguirse las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador como conceptos deducibles, 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.

² Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144, Materia Administrativa, Novena Época, Registro: 184291.

179. Para distinguir éstas de aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, las cuales no tendrían que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso, sin que ello obste para que el legislador pueda 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.³
180. Bajo dichas premisas esta Primera Sala ha distinguido entre dos tipos de deducciones, a saber:

³ Dicho criterio se encuentra contenido en la jurisprudencia 1a./J. 103/2009, sustentada por esta Primera Sala, de rubro y texto: 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. (Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, página 108, Materias Constitucional y Administrativa, Novena Época, Registro: 165832).

1. **Estructurales** que se identifican 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.⁴

181. Ahora bien, el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁵,

⁴ Criterio establecido en la Jurisprudencia 1a./J. 15/2011, sustentada por esta Primera Sala de la Suprema Corte, de rubro: DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, página 170, Materia Administrativa, Novena Época, Registro: 162889.

⁵ 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

establece los distintos tipos de deducciones personales que pueden hacer las personas físicas, además de las autorizadas en cada capítulo de dicha normativa.

182. A su vez, el último párrafo del artículo 151 referido se derivan los límites impuestos a tales deducciones personales, pues se establece que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes

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.

en los términos de ese artículo y del precepto 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; que lo dispuesto con antelación, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III del artículo 151 de la ley respectiva.

183. Con base en lo anterior es de concluirse que resulta **infundado** el agravio en estudio, en virtud de que el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, impone que en el diseño normativo de los tributos se atienda a la verdadera capacidad contributiva de los gobernados sujetos al gravamen, lo que 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).
184. Así, como bien sustentó el Juez de Distrito, las erogaciones que no están vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no repercuten en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden calificarse como aminoraciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de observar el principio de proporcionalidad tributaria.
185. Asimismo, y contrario a lo que propone la recurrente, las erogaciones que se reconocen como deducciones personales en el 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.

186. De ahí que dichos gastos no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, por tanto, resultan **infundados** los argumentos en el sentido de que el límite a las deducciones personales -último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta- viola el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que el reconocimiento, desconocimiento o límite de dichos gastos personales no impacta en el aludido principio de justicia tributaria.
187. Derivado de lo anterior también resulta **infundado** el argumento relativo a que se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, porque este último no puede analizarse únicamente a través de las deducciones estructurales, sino que se deben considerar los factores o elementos que permitan conocer con exactitud la verdadera capacidad contributiva del gobernado.
188. En efecto, no asiste razón a la recurrente cuando asevera que la proporcionalidad tributaria no sólo debe analizarse a través de las deducciones personales, ya que en dicha afirmación soslaya que, precisamente las erogaciones a las que se les otorga ese carácter, son las que se vinculan directamente con la generación del ingreso y, por ende, tienen un impacto en cuanto al reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva de los gobernados, que es lo que tutela el principio de proporcionalidad tributaria.

189. Además, aun cuando la realización de gastos personales disminuya el patrimonio de los contribuyentes, ello no implica que el legislador deba reconocer como deducciones la totalidad de los gastos en que incurren las personas físicas en su vida cotidiana, toda vez que dichos gastos, al ser de carácter personales, no cumplen con el criterio de estricta indispensabilidad, el cual es necesario para su reconocimiento en el ámbito tributario.
190. De la misma manera resultan **infundadas** las afirmaciones en el sentido de que las deducciones personales deben ser contempladas como erogaciones necesarias para la protección de los derechos fundamentales, así como que el legislador no puede eliminar cualquier clase de deducción, sin tomar en cuenta afectación a los derechos y necesidades de los contribuyentes.
191. Esto es así dado que la circunstancia consistente en que los conceptos con los cuales se relacionan las erogaciones tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o, inclusive, con los servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o a prestar —salud, educación, transporte, retiro, vivienda, etcétera— no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculados con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.
192. 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.

193. Igualmente debe considerarse, como lo sostuvo el juez de amparo, que las deducciones personales establecidas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su establecimiento, así como las modalidades, condiciones o límites en los que lleguen a ser recogidas en la ley, de ser el caso, no deben someterse a parámetros de exigibilidad constitucional, sino que su incorporación al sistema tributario está supeditada a la voluntad del creador de la norma, como aspecto propio del amplio margen de libertad con el que cuenta el legislador para la configuración de dicho sistema.⁶

⁶ Es aplicable al caso la tesis P. XXXIX/2011 (9a.), sustentada por el Pleno de este Máximo Tribunal Constitucional, que establece: POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTOS, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL. El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. (Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, página 595, Materia Constitucional, Décima Época, Registro: 160802).

194. También es **infundado** el planteamiento de la recurrente en el que argumenta que en la sentencia de amparo se parte de una premisa que no es congruente con el parámetro de protección de derechos fundamentales introducido por el artículo 1 de la Ley Fundamental, toda vez que de manera restrictiva se asume que el legislador puede eliminar, conforme a su facultad de libre configuración tributaria, cualquier deducción prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
195. Lo infundado de dicho argumento obedece a que esta Suprema Corte ha considerado que, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, la contribución al gasto público tiene la naturaleza de una obligación y no de un bien o derecho que ingrese al patrimonio del contribuyente.
196. Además, el legislador tiene libertad de configuración para diseñar el sistema económico y tributario del país, conforme a las condiciones, directrices y objetivos que se tracen en un momento determinado. De esta manera, corresponde en exclusiva al creador de la norma implementar o modificar un tributo o determinado régimen fiscal, así como, inclusive, eliminarlo.
197. Por tales motivos, opuesto a lo que considera la agraviada, la reforma en materia de derechos humanos, específicamente en lo que respecta al artículo 1 de la Constitución Federal, no tiene el alcance de que los contribuyentes adquieran el derecho a ser gravados siempre sobre una misma base y tasa e incluso de disfrutar de beneficios tributarios.
198. Consecuentemente, no puede afirmarse que la sentencia recurrida parte de una premisa que no es congruente con las exigencias

constitucionales contenidas en el artículo 1 de la Constitución General de la República.⁷

199. Por otra parte, en el **primer agravio** aduce la recurrente que la sentencia de amparo vulnera el artículo 74, fracciones II y IV de la Ley de Amparo, en virtud de que el Juez de Distrito omitió analizar los argumentos en los que se sostiene que el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta controvierte el artículo 4 Constitucional al limitarse el derecho a una vivienda digna. Por tanto, considera, no se respetó el derecho de acceso a la justicia previsto en el artículo 17 de la Constitución Federal.
200. Dicho agravio resulta **inoperante**, porque aun cuando en la sentencia de amparo el Juez de Distrito omitió pronunciarse sobre las afirmaciones de la quejosa referentes a que el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el artículo 4 de la Constitución Federal, al limitar el derecho a una vivienda digna, lo cierto es que ese fragmento del concepto de violación se sustenta en simples afirmaciones, sin demostrar por qué se actualizan las violaciones aludidas.
201. En efecto, la peticionaria de amparo hizo valer una violación al artículo 4 de la Constitución Federal, en lo relativo a la limitación al derecho a una vivienda digna. Sin embargo, la promovente no razonó por qué considera que se actualiza la violación de mérito, sino que se limitó a aseverar, sin sustento alguno, que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta controvierte el artículo 4 de la

⁷ Tal criterio se encuentra contenido en la tesis 2a. XXIII/2017 (10a.) sustentada por la Segunda Sala, que esta Primera Sala comparte, cuyo rubro dice: RENTA. LOS ARTÍCULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. (Tesis publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, página 1416, Materia Constitucional, Décima Época, Registro 2013904).

Constitución Federal al limitarse el derecho a una vivienda digna.

202. Por lo que, aun cuando en la sentencia recurrida se omitió hacer un pronunciamiento sobre tales afirmaciones, la inoperancia del agravio obedece a que la fracción del concepto de violación resulta igualmente inoperante, toda vez que, como se razonó, se sustenta en meras aseveraciones, sin demostrar por qué la porción normativa reclamada viola el artículo 4 de la Constitución Federal.
203. Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 81/2002 emitida por esta Primera Sala, de rubro: “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. AUN CUANDO PARA LA PROCEDENCIA DE SU ESTUDIO BASTA CON EXPRESAR LA CAUSA DE PEDIR, ELLO NO IMPLICA QUE LOS QUEJOSOS O RECURRENTES SE LIMITEN A REALIZAR MERAS AFIRMACIONES SIN FUNDAMENTO”.⁸
204. En el **segundo** agravio la inconforme alega que el Juez de amparo incorrectamente determinó la inoperancia del séptimo concepto de violación, sin que haya expuesto las razones que lo llevaron a dicha conclusión.
205. Refiere que no expone las razones por las que estuviese impedido para analizar la constitucionalidad del artículo 151, fracción III y último

⁸ Texto: El hecho de que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya establecido en su jurisprudencia que para que proceda el estudio de los conceptos de violación o de los agravios, basta con que en ellos se exprese la causa de pedir, obedece a la necesidad de precisar que aquéllos no necesariamente deben plantearse a manera de silogismo jurídico, o bien, bajo cierta redacción sacramental, pero ello de manera alguna implica que los quejosos o recurrentes se limiten a realizar meras afirmaciones sin sustento o fundamento, pues es obvio que a ellos corresponde (salvo en los supuestos legales de suplencia de la queja) exponer razonadamente por qué estiman inconstitucionales o ilegales los actos que reclaman o recurren. Lo anterior se corrobora con el criterio sustentado por este Alto Tribunal en el sentido de que resultan inoperantes aquellos argumentos que no atacan los fundamentos del acto o resolución que con ellos pretende combatirse. Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 61, Materia Común, Novena Época, Registro: 185425.

párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al principio de equidad tributaria.

206. También afirma que el que se utilice el supuesto de deducción vinculado con los donativos no es motivo para decretar la inoperancia del concepto de violación, pues precisamente lo que se pretende demostrar con la referencia a un concepto de deducción como el de los donativos, es acreditar como se consume un tratamiento diferenciado injustificado entre los conceptos que son considerados como deducciones personales dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
207. El agravio sintetizado es **infundado**, en virtud de que, contrario a lo que alega la quejosa, el Juez de Distrito expuso las razones suficientes para declarar inoperante el séptimo concepto de violación que la misma hizo valer.
208. En efecto, en la sentencia recurrida para dar contestación a dicho motivo de inconformidad, se expuso, en lo que interesa, que las situaciones que la quejosa solicitaba poner en comparación, no existe la identidad jurídica que justifique el mismo tratamiento que solicita la quejosa, pues se trata de dos figuras jurídicas distintas y el principio de equidad radica en la igualdad entre sujetos pasivos de un mismo tributo no entre las diferentes deducciones que establece la ley.
209. Que al pretender la promovente del amparo demostrar una inequidad entre dos supuestos de deducción; si se toma en consideración que el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables,

deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros aspectos, su motivo de disenso se torna inoperante, en la medida en que, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la ley, lo que se cumple en la especie; pues los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta están limitados para deducir en un 10% del total de ingresos o cuatro salarios mínimos generales elevados al año los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación y para deducir la totalidad de los donativos a que se refiere la fracción III del citado artículo.

210. Dichas consideraciones se estiman correctas y para demostrarlo conviene recordar que el Pleno de este Alto Tribunal ha señalado que el principio de equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

211. Para poder cumplir con ese principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

212. Ahora, los elementos objetivos que permiten delimitar al principio de equidad tributaria son:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

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

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

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional⁹.

⁹ Criterio visible en la jurisprudencia P./J. 41/97 sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, cuyo rubro y texto dicen: EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos

213. En el contexto reseñado, para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo.

214. Ahora bien, en el amparo en revisión 812/2011¹⁰ esta Primera Sala estableció, en lo conducente, que para llevar a cabo la labor de estudio de constitucionalidad de una norma a la luz del principio de equidad tributaria, será necesario en primera instancia que los elementos de comparación pertenezcan a un grupo homogéneo y, una vez que se advierta esta situación, el juzgador de la norma estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador no guarda congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción.

215. Es decir, para poder llevar el control de constitucionalidad se debe estar en posibilidad de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.

216. Ahora, la recurrente afirma que no se advierte la circunstancia por la que no se analiza la constitucionalidad del artículo 151, fracción III y último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al

en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. (Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, página 43, Materias Administrativa y Constitucional, Novena Época, Registro: 198403).

¹⁰ Bajo la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y resuelto por unanimidad de cinco votos en sesión de veintidós de febrero de dos mil doce.

principio de equidad tributaria; que lo que se pretende demostrar con la referencia a un concepto de deducción como el de los donativos, es acreditar como se consume un tratamiento diferenciado injustificado entre los conceptos que son considerados como deducciones personales dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

217. Sin embargo, como se adelantó, es infundado el agravio propuesto por la recurrente porque no proporciona en éste, ni en el concepto de violación respectivo, un punto de comparación idóneo para demostrar que el artículo 151, último párrafo en relación con la fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria.

218. En efecto, los elementos de comparación que solicita la inconforme poner en comparación, no pertenezcan a un grupo homogéneo que justifique el mismo tratamiento que solicita, pues en el caso se trata de hipótesis distintas, es decir, diferentes deducciones que establece el artículo 151.

219. Por ello, como lo señaló el Juez de Distrito, en el caso de la porción normativa reclamada se cumple el principio de equidad tributaria, pues los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta están limitados para deducir en un 10% del total de ingresos o cuatro salarios mínimos generales elevados al año los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación y para deducir la totalidad de los donativos a que se refiere la fracción III del citado artículo. De ahí lo infundado del agravio que hace valer la recurrente.

220. En el **cuarto agravio** se aduce que del primero de los conceptos de violación no se estudió el argumento en el que expone que no existe

una razón constitucionalmente válida para que se establezca que un contribuyente que se ubica en el Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene derecho a la deducibilidad de los gastos u erogaciones estrictamente indispensables para la realización de las actividades relacionadas con la obtención de los ingresos.

221. Añade que del primer concepto de violación, no se analiza el planteamiento en el que se señala que debería establecerse la deducción que permitiera disminuir de la base gravable, los de gastos estrictamente indispensables como son: alimentación; gasto de transporte del domicilio a la fuente de trabajo y viceversa; captación; mantenimiento del equipo de transporte; y las aportaciones de seguridad social cubiertas por el trabajador.

222. Dicha porción del agravio es **fundada**, en virtud de que en la sentencia recurrida el Juez de Distrito fue omiso en pronunciarse en relación a los aspectos antes precisados que la inconforme formuló en su primer concepto de violación. En ese contexto, esta Primera Sala procede al estudio del concepto de violación respectivo, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo.

223. En su primer concepto de violación la parte quejosa señaló que no existe una razón constitucionalmente válida para que se establezca que un contribuyente que se ubica en el Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene derecho a la deducibilidad de los gastos u erogaciones estrictamente indispensables para la realización de las actividades relacionadas con la obtención de los ingresos.

224. Ello, pues considera, sería tanto como asumir que no existe ningún costo para acudir a la fuente de trabajo, regresar al domicilio y la

alimentación cotidiana del trabajador, considerando que no existe una obligación legal para que el patrón se haga cargo de estas erogaciones y, por tanto, estos gastos sean directamente asumidos por el trabajador; de ahí la necesidad de que sean reconocidos los efectos fiscales de estas erogaciones, a efecto de salvaguardar que se contribuya únicamente a la capacidad del trabajador.

225. Asimismo afirma que debería establecerse la deducción que permitiera disminuir de la base gravable, los de gastos estrictamente indispensables como son: alimentación; gasto de transporte del domicilio a la fuente de trabajo y viceversa; captación; mantenimiento del equipo de transporte; y las aportaciones de seguridad social cubiertas por el trabajador.

226. De igual forma, destaca que se omitió estudiar el planteamiento relativo a que las erogaciones enunciadas no están reconocidas como deducciones en los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se actualiza una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

227. Es **infundado** dicho concepto de violación.

228. Esta Primera Sala estima que el régimen de salarios de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual, a consideración de la quejosa, no permite la deducción de ciertos gastos personales, no viola el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental.

229. Esto es así porque el régimen de salarios de las personas físicas no se rige por el principio de indispensabilidad de las erogaciones realizadas

para obtener ingresos gravables, toda vez que, al estar sujetas a una relación de subordinación, los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón e, incluso, forman parte de las prestaciones que se otorgan a los trabajadores.

230. Debido a ello, el desconocimiento de los gastos de alimentación y transporte en el régimen de salarios no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, reconocido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

231. Aunado a ello, en el numeral 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador, por razones de índole extrafiscal, otorgó la deducción de otros gastos personales, los cuales no son indispensables para la generación del ingreso.

232. Por lo expuesto, no asiste razón a la quejosa, en virtud de que tratándose de una relación de subordinación, los gastos para realizar la actividad laboral corresponden, generalmente, al patrón.¹¹

¹¹ Es aplicable al caso la jurisprudencia 2a./J. 162/2007 de la Segunda Sala, que esta Primera Sala comparte, de rubro: "RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). El sistema de deducciones tratándose del régimen indicado no se rige por el principio de "indispensabilidad de las erogaciones realizadas para obtener los ingresos gravables", ya que éste es aplicable a personas físicas que obtienen ingresos por el uso, goce o disposición de inmuebles, y en general, por actividades empresariales, al poderse dimensionar con cierta precisión los gastos que llevan a cabo para desarrollar tales actos, situación que no es evidente en el régimen de personas físicas con ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, porque están sujetas a una relación de subordinación en la que los gastos para realizar su labor ordinaria quedan generalmente a cargo del patrón o pueden formar parte de las prestaciones que se les otorgan. Por ello, el hecho de que en el catálogo de deducciones establecido en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se prevean los gastos realizados por las aportaciones de seguridad social, de carácter obligatorio, que el contribuyente trabajador hubiese realizado a una institución pública de seguridad social, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en conjunto y no representan un beneficio específico o individualizado para los trabajadores que trasciendan inmediatamente a lograr un óptimo desarrollo laboral, sin que pase inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las cuotas patronales son deducibles para el empleador, porque este supuesto -régimen general- sí

233. En otro segmento del **cuarto agravio**, la recurrente refiere que el Juez de Distrito se abstuvo de analizar la cuestión efectivamente planteada en el tercer concepto de violación, en el cual se expuso que los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan lo dispuesto por el artículo 123, Apartado A, fracción VIII de la Constitución Federal, en virtud de que no se establece como parte de la mecánica de la determinación del impuesto sobre la renta, el derecho a gozar de una deducción de un salario mínimo vigente en la zona, por cada día efectivamente trabajado. Es decir, que pondera el derecho a un mínimo vital exceptuado de contribución.

234. Además, que no solamente planteó en la demanda de amparo la violación al principio de proporcionalidad tributaria, sino también la violación directa al artículo 123, Apartado A, fracción VIII Constitucional, la cual no fue materia de pronunciamiento expreso.

235. Tales argumentos devienen **infundados**.

236. Esto es así puesto que, contrario a lo que alega la recurrente, el Juez Federal analizó el concepto de violación en el que la quejosa destacó que los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan el principio de proporcionalidad tributaria y el artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución Política de México.

237. En la sentencia recurrida se analizó la cuestión planteada a partir de la relación entre el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad tributaria. Se enfatizó que el derecho al mínimo vital implicaba la obligación para el Estado de garantizar que los ciudadanos

se basa en el sistema de indispensabilidad de los gastos para los fines de la actividad del contribuyente. Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 512 y registro 171345.

tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable.

238. En un diverso aspecto se analizó que del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se sigue, entre otras cuestiones, que los trabajadores que perciben el salario mínimo, personas no tienen obligación de presentar declaración anual, por lo que de cualquier manera corresponderá al patrón calcular el impuesto definitivo, excluyéndose la posibilidad de un entero a cargo del trabajador, aun a través de la declaración anual.

239. Por su parte, el numeral 152 prevé la forma en que las personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio anual, estableciendo para tal efecto la siguiente mecánica: a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez efectuadas las deducciones autorizadas en esos capítulos, se les suma la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de ese Título, y al resultado obtenido se le disminuirán, en su caso, las deducciones a que se refiere el citado artículo 151; asimismo, fija una tarifa, con base en una escala de rangos, con una cuota fija, y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior de cada rango.

240. Además, se expresó que el artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución General de la República es una manifestación del derecho al mínimo vital en el caso de trabajadores que perciben el salario mínimo. En ese sentido, el Juez de Distrito refirió que de los artículos 93, fracción I, 96 y 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se sigue que los trabajadores que perciban el salario mínimo no pagarán el

impuesto sobre la renta, incluso si se refiere a prestaciones distintas que perciban los trabajadores. En tanto que el artículo 93 de la legislación referida regula lo relativo a los trabajadores que obtengan un ingreso superior al salario mínimo.

241. Concluyendo que los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulneran el derecho fundamental al mínimo vital, en relación al principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

242. Dichas consideraciones, a juicio de esta Primera Sala, son válidas pues los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan el artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución Política de México, por lo siguiente:

243. El artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹² establece, en lo que interesa, que las personas obligadas a efectuar las retenciones

¹² Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

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

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

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

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

Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución

AMPARO EN REVISIÓN 914/2017

correspondientes en los términos del artículo 96 de esa legislación - impuesto de los trabajadores- no harán el cálculo del impuesto anual, cuando se trate de contribuyentes que, entre otros supuestos, hayan obtenido ingresos por los conceptos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley, que no hubieren excedido de \$400,000.00 (cuatrocientos mil pesos 00/100 moneda nacional).

244. Por su parte, el precepto 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹³ dispone que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio

correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.

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

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

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

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

¹³ Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	5.40%
50,524.93	86,793.04	2,956.91	10.55%
86,793.05	103,215.00	7,130.45	15.00%
103,215.01	123,589.20	9,438.47	17.92%
123,589.21	249,243.45	13,057.37	21.36%
249,243.46	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	150,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	250,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

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

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

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

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

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

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y

sumando a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley; y a la cantidad que se obtenga se aplicará la tarifa anual conforme a la tabla contenida en tal artículo.

245. Establecido lo anterior, el agravio de la recurrente radica en que los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establecen dentro de la mecánica para calcular el impuesto anual la deducción de un salario mínimo por cada día trabajado, señalando que conforme al artículo 123, apartado A, fracción VIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el salario mínimo se encuentra exento de embargos, compensaciones y descuentos de cualquier tipo.

246. Para dilucidar ese aspecto, debe precisarse que el artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos, dispone que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

247. El salario mínimo es una figura fundamental de justicia social, que responde al principio universal de salario remunerador y justo, con el propósito de asegurarle al trabajador una existencia conforme a la dignidad humana, mediante la satisfacción de las necesidades de orden primario tanto materiales como sociales, culturales y de educación de su familia.

hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.

248. En ese sentido, el régimen de salario suficiente busca cubrir con dignidad y decoro las necesidades básicas de los trabajadores, así como de sus familias, por lo que el salario mínimo general no puede embargarse, compensarse o descontarse.

249. Para asegurar ese derecho, el Constituyente estableció en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 constitucional, que el salario mínimo quedaría exceptuado de embargo, compensación o descuento, u otras figuras afines a ellas, cualquiera que fuera su naturaleza u origen, con el notorio objeto de evitar que la persona trabajadora reciba una suma inferior al salario mínimo con motivo de tales gravámenes; de ahí que el legislador ordinario no pueda imponer contribuciones a las personas que obtienen esa retribución apenas suficiente para cubrir sus necesidades familiares, porque sería contrario a su dignidad y libertad humanas.

250. Cabe agregar que la protección hacia las personas que por virtud de su trabajo subordinado obtienen sólo el salario mínimo, si bien se enlaza con los principios de libertad y dignidad humanas a través del reparto equitativo del ingreso y la riqueza, a su vez tiene sustento en que carecen de capacidad contributiva al obtener sus percepciones laborales, porque si bien tienen riqueza disponible se entiende destinada a satisfacer, por lo menos, sus necesidades de carácter personal o familiar elementales para su subsistencia, por lo que en esta hipótesis no están en aptitud de contribuir para los gastos públicos estatales, en términos del artículo 31, fracción IV.

251. De esta manera, el derecho del trabajador a recibir el salario mínimo para cubrir sus necesidades familiares y a que éste no se afecte con embargo, compensación o descuento, aun de carácter fiscal, constriñe

al legislador ordinario a no gravar los ingresos de los trabajadores que sólo ganan ese salario mínimo.

252. En este orden de ideas, esta Suprema Corte considera que el artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución Federal, no prevé el derecho a favor de cualquier trabajador, sin importar el salario que obtengan, a que no pueda gravarse el monto del salario mínimo aunque se perciba una cantidad superior a él.

253. Lo anterior es así, porque el propio texto que hace referencia al salario mínimo, lo que pone de relieve que la prerrogativa de no disminuir dicho salario mediante embargo, compensación o descuento, opera desde su nacimiento únicamente en relación con trabajadores que obtienen un salario mínimo como protección a la imperiosa necesidad humana de tener una vida digna y decorosa, no así de aquellos que superan el mínimo de subsistencia.

254. En mérito de lo expuesto, si bien los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevén que el cálculo anual del tributo se efectuará sumando la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio, sin prever la deducción de un salario mínimo por cada día laborado –como lo propone la agraviada–, ello de ningún modo es contrario a las bases del artículo 123, Apartado A, fracción VIII, de la Constitución Federal.

255. Lo anterior, toda vez que la protección que el Constituyente insertó sobre el salario mínimo, en el sentido de que no puede ser objeto de embargo, compensación o descuento, opera desde su nacimiento sólo en relación con trabajadores que obtienen el salario mínimo y no así respecto de aquellos que superan dicho monto.

256. Por tanto, si se percibe una cantidad superior, no existe la necesidad de sustraer el importe del salario mínimo, toda vez que el artículo 123 constitucional no alberga un derecho general a favor de cualquier trabajador, sin importar los salarios que obtenga, sino que se trata de una prerrogativa particular encaminada a la protección de quienes no obtienen más que el salario mínimo.

257. Consecuentemente, el hecho de que los artículos 97 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevean la deducción de un salario mínimo por cada día laborado, cuando el contribuyente perciba una remuneración superior a dicho monto, no transgrede el artículo 123, Apartado A, fracción VIII del artículo 123 de la Constitución General de la República.

258. Por último, la recurrente aduce que en la sentencia de amparo no se exponen las razones por las que se desestima el argumento en el que se destacó que el último párrafo, del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola la garantía de seguridad jurídica, pues no se puede saber de manera anticipada al inicio del ejercicio fiscal cuál es el importe de las erogaciones que se habrán de efectuar por concepto de deducciones personales, o bien no se conoce desde la fecha de la erogación de las deducciones personales el importe o porcentaje que será efectivamente deducible. Apunta que en este supuesto, el contribuyente tiene que esperar hasta el cierre o finalización del ejercicio para determinar si habrán de ser deducibles o en qué porcentaje lo serán las deducciones personales.

259. Es **infundado** tal planteamiento, pues en ese aspecto, el Juez de Distrito al analizar los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta atendiendo al principio de seguridad jurídica, concluyó que

tales preceptos no controvierten el derecho fundamental de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Ley Fundamental, porque, a su consideración, los artículos reclamados establecen las deducciones, el límite, y el momento en que se van a aplicar a la mecánica del cálculo del impuesto.

260. Asimismo, el hecho de que al inicio del ejercicio fiscal no se pueda saber de manera anticipada el importe de las erogaciones o la cantidad que efectivamente se va a deducir; ello no implica que se viole el derecho fundamental de seguridad jurídica, pues las cantidades resultantes de la suma de deducciones autorizadas y el total de los ingresos, para poder determinar si las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente; solo pueden conocerse hasta el final del ejercicio, que es cuando se advierten los ingresos de la parte quejosa; sin que ello se viole el derecho de seguridad jurídica, pues la parte quejosa conoce claramente cuáles son los conceptos deducibles; el momento de deducción, su aplicación en el cálculo del impuesto, y el porcentaje máximo deducción; es decir sabe con certeza el máximo que puede deducir.

261. En efecto, es acertado lo resuelto por el Juez Federal en cuanto a este tema se refiere por lo siguiente:

262. Esta Primera Sala ha reiterado el criterio de que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás

se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

263. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

264. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

265. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.¹⁴

266. Ahora, el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de ese 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.

¹⁴ Criterio que se contiene en la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.) sustentada por esta Primera Sala, cuyo rubro es: SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. (Tesis publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437, Materia Constitucional, Décima Época, Registro: 2002649).

267. Tal porción legal no vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución, en virtud de que, como lo refirió el Juez de Distrito, la recurrente conoce los conceptos deducibles, el momento de deducción y su aplicación en el cálculo del impuesto.

268. Además, debe destacarse que en términos de la previsión legal reclamada, el contribuyente conoce los límites impuestos a las deducciones personales; y solo pueden conocerse esos datos hasta el final del ejercicio porque es cuando se conocen los ingresos de la quejosa. De ahí que la recurrente no se encuentre en un estado de incertidumbre jurídica.

269. Por todo lo expuesto, resulta claro que la respuesta a la interrogante planteada es negativa, pues los agravios planteados por la recurrente no desvirtuaron la conclusión de la sentencia recurrida, esto es, que se negara el amparo y protección de la justicia federal.

[...]

Notifíquese; [...]