

**AMPARO EN REVISIÓN 106/2019.**  
**QUEJOSO Y RECURRENTE: \*\*\*\*\*.**

**VISTO BUENO**  
**SR. MINISTRO**

**MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO.**  
**SECRETARIA ADJUNTA: BRENDA MONTESINOS SOLANO.**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al

(...)

**CUARTO. Estudio del recurso de revisión.** En virtud de que, este Alto Tribunal asumió su competencia originaria para conocer de la constitucionalidad del **artículo 109, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**, vigente en dos mil doce; esta Primera Sala analizará los agravios relativos, a fin de determinar si son suficientes para revocar la sentencia recurrida.

Para ello, es importante tener presente el contenido de la porción normativa impugnada:

**“Artículo 109.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere esta fracción, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.”.

Como se advierte, el precepto transcrito, otorga una exención aplicable a quienes obtengan ingresos por concepto de **jubilación, pensión, haber de retiro, pensión vitacilia** u **otra forma de retiro** que provengan de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro contemplada en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por un monto diario de **quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente**.

El segundo párrafo aclara que dicha exención es aplicable a todos los contribuyentes que obtengan ingresos por cualquiera de los conceptos citados, sin importar su denominación o quién los pague, siempre y cuando provengan de las referidas cuentas.

Ahora bien, en el caso concreto, el quejoso hizo valer en sus conceptos de violación la inconstitucionalidad del artículo 109, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por transgredir el principio de **equidad tributaria** previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; ello pues sostuvo que, con independencia del fundamento legal, la pensión complementaria que él recibe por Acuerdo General 28/2005, del Pleno del Consejo de la Judicatura General, tiene la misma naturaleza jurídica que las previstas en la Ley del Seguro Social o en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, ya que todas resultan ser un derecho que

adquieren las personas físicas por desempeñar un trabajo personal subordinado por determinado número de años y/o cumplir cierta edad; sin embargo, a pesar de actualizar el mismo supuesto tributario, se hace una distinción entre los sujetos que perciben esos tipos de pensiones.

Para atender su pretensión, el Juez de Distrito hizo suyos los razonamientos sostenidos por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión 58/2011, 56/2011 y 742/2010, en sesiones del doce y trece de noviembre de dos mil doce, en los que se analizó la constitucionalidad de la misma porción normativa, pero vigente de dos mil dos a dos mil once, y se estableció que el beneficio que otorga se trata de una exención generalizada toda vez que se otorga a todos los que obtengan un ingreso por alguno de dichos conceptos que provengan de las mencionadas cuentas, sin que se haga distinción alguna.

Por tanto, destacó, tal como lo determinó el Tribunal Pleno, que el precepto cuestionado no genera una clasificación diferenciada por contribuyentes que gozan de un beneficio (*en el caso exención*) y otros que no; y que la distinción que hace el artículo (*en cuanto al monto*) no tiene el alcance de eliminar el beneficio de la exención sino únicamente limitarlo, pues las personas que por los conceptos de que se trata obtengan una cantidad mayor al equivalente a quince veces el salario mínimo general diario de la zona que habitan, no dejan de gozar de dicha exención en la medida en que únicamente deben cubrir el gravamen correspondiente por el excedente.

Con base en dichas consideraciones, el Juez concluyó que el artículo impugnado no viola el principio de equidad tributaria toda vez que no hace una distinción entre las jubilaciones y demás prestaciones de

retiro previstas en las leyes en mención, con relación a la pensión complementaria que recibió del Consejo de la Judicatura Federal en su calidad de Magistrado jubilado, pues no se trata de una pensión diferente, sino que se complementa o integra con la otorgada por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

En ese sentido, estimó que el propio numeral señala que para aplicar la exención se consideraran **la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador**, de ahí que, si entre la pensión otorgada por el Instituto y la complementaria, se rebasa el tope permitido, se deberá retener el impuesto correspondiente solamente por el excedente. Así, el ingreso complementario no se desvincula de la pensión obtenida por el régimen de seguridad social, por el contrario, existe una liga indisoluble que conduce a considerarlo como un ingreso total, en términos del segundo párrafo de aquella porción normativa. Además de que, pretender que la exención también se aplique de manera autónoma respecto de la pensión complementaria, implicaría duplicar el beneficio, pues el contribuyente obtendría la exención de la pensión otorgada conforme a la Ley del Instituto y paralelamente una exención respecto del plan complementario, con lo cual se desnaturalizaría la finalidad del beneficio.

Ahora bien, como se advierte de la síntesis señalada en el punto 3, del considerando previo, el recurrente se duele, esencialmente, de que los precedentes citados por el juzgador no resuelven sus planteamientos ya que señalan que la norma trata igual a todas las personas que están en el supuesto, pero no aclaran que se deban considerar como beneficiarios de la exención a “todos los pensionados”, aun cuando no sean del Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado; además de que es incorrecto que se deban considerar el monto de su pensión “primaria”

sumado a la complementaria, para realizar el cálculo del impuesto, atendiendo a la exención hasta por quince veces el salario mínimo .

Al respecto, esta Primera Sala, advierte que si bien asiste razón al recurrente, en el sentido de que es impreciso que conforme a lo prescrito por la porción normativa impugnada, deban **sumarse su pensión otorgada conforme a la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado y la complementaria otorgada por el referido Acuerdo Plenario del Consejo de la Judicatura Federal**, a fin de aplicar con posterioridad la exención a que se refiere el artículo, ello es insuficiente para revocar la sentencia recurrida, pues los motivos de agravio por los que plantea la inequidad del precepto impugnado, son **inoperantes**, como se demostrará a continuación.

En efecto, del texto normativo impugnado, así como de la interpretación que del mismo (*en su vigencia anterior*) realizó el Tribunal Pleno, al resolver los amparos en revisión 58/2011, 56/2011 y 742/2010,<sup>1</sup> se constata que el ordenamiento legal confiere **un beneficio**, pues otorga

<sup>1</sup> De los cuales derivó la tesis citada por el Juez de Distrito, número P. XXXIII/2013 (10a.), consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página: 50, de rubro y texto:

**“RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA EXENCIÓN LIMITADA A DETERMINADO MONTO POR LA OBTENCIÓN DE INGRESOS PROVENIENTES DE JUBILACIONES, PENSIONES U OTRAS FORMAS DE RETIRO, Y GRAVAR POR EL EXCEDENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012).** El citado precepto, al establecer una exención en el pago del tributo por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro hasta por un monto diario equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y gravar por el excedente, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque concede una exención generalizada para todas las personas físicas que obtengan ingresos por los citados conceptos hasta por el monto señalado, sin provocar distinción alguna entre contribuyentes, de manera que unos pudieran gozar del beneficio y otros no, y si bien es cierto que la disposición aludida obliga a pagar el tributo por el excedente al monto exento, también lo es que ello no implica que dejen de gozar por igual del beneficio que sólo se limita de manera razonable a la luz del principio de generalidad tributaria, porque el parámetro seleccionado para determinar el tope de la exención se vincula con la cuantía del ingreso recibido y, por tanto, se relaciona con el objeto del gravamen, además de que dicho límite establece para todos los contribuyentes un umbral de ingresos intocado por el tributo, acotado cuando el nivel de éstos supera aquél, con lo que se satisface el referido postulado, al exigir que las exenciones se reduzcan al mínimo necesario.”

una exención generalizada a quienes obtengan ingresos que asciendan hasta un monto diario de nueve veces el salario mínimo general por concepto de pensión, jubilación o haber de retiro provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Sin embargo, se afirma que se trata de **una exención generalizada** toda vez que se otorga a todos los que obtengan un ingreso por alguno de dichos conceptos que provengan de las mencionadas cuentas, sin que se haga distinción alguna, **no así los que provengan de otro tipo de pensiones**, como en la especie, la complementaria que recibió el quejoso en términos del Acuerdo General Plenario 28/2005, del Consejo de la Judicatura Federal, que efectivamente no está contemplada en la porción normativa impugnada.

Ello, se insiste, pues es claro el texto del segundo párrafo de la fracción III, del artículo 109 impugnado, cuando establece que para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la propia fracción —*esto es, las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte*—, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere “**la misma**”, independientemente de quien los pague y, sobre el excedente, se deberá

efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de la ley de la materia y así fue como lo reconoció el Tribunal Pleno en los precedentes citados.

De ahí que, le asiste razón al recurrente cuando afirma que su pensión complementaria no se adiciona a la diversa que le fue otorgada por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a fin de aplicar la exención, pues ésta simplemente no es contemplada en el artículo impugnado.

No obstante, como se adelantó, ello es insuficiente para revocar la sentencia recurrida, en principio, porque el juzgador reiteró lo ya sostenido por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el precepto cuestionado no genera una clasificación diferenciada entre contribuyentes que gozan de un beneficio (en el caso exención) y otros que no, pues como quedó de manifiesto, el precepto de que se trata **confiere de manera generalizada una exención**; y en segundo término, si bien ello no resuelve propiamente la pretensión planteada por el quejoso respecto del trato diferenciado con relación a “otro tipo de pensiones”, al margen de lo resuelto por el Juez de Distrito, esta Primera Sala advierte que dicho planteamiento es **inoperante**.

En efecto, para demostrar el aserto anterior debe tenerse presente que el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal determinó que el principio de equidad tributaria consiste en que los contribuyentes deben recibir el mismo trato cuando se ubican una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, por lo que si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que

exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Adicionalmente, ha sustentado que dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo.<sup>2</sup>

Así, para hacer el análisis de constitucionalidad de una norma a partir del principio de equidad tributaria, es necesario 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.

En virtud de lo anterior, para estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad de una norma tributaria, al amparo del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es indispensable verificar si los elementos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad.

En relación con el estudio de ese principio en materia impositiva, esta Primera Sala –al resolver los amparos en revisión 812/2011 y 18/2012<sup>3</sup>– determinó que, en primera instancia debe analizarse si estamos ante un impuesto de carácter **directo**, o bien, un **indirecto**, ya

---

<sup>2</sup> Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 41/97 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43 de rubro: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”**.

<sup>3</sup> Ambos resueltos en la sesión de veintidós de febrero de dos mil doce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.



que en caso de estar ante el primero de los citados, el análisis de equidad debe partir del supuesto de **comparar sujetos**, es decir, que dos contribuyentes se encuentren en diversidad de situaciones y, por ende, verificar si ese tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al principio que nos ocupa.

En cambio, cuando estamos ante la presencia de un impuesto de tipo indirecto, el análisis puede justificarse no respecto de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino que existirán supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda entrar al análisis de la ley con la finalidad de cerciorarse de que el legislador está cumpliendo con el principio de equidad tributaria, por ello, es válido *en algunas circunstancias* que se haga el análisis de la equidad atendiendo a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, pero esto a manera de excepción y como justificación para ciertos tipos de impuestos indirectos en los cuales la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejando fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, queden fuera del supuesto de sujeción.

De ahí se sigue que, si en el caso, el quejoso sostiene que el artículo 109, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de equidad tributaria a partir del tratamiento que estima diferenciado entre las pensiones y haberes de retiro otorgadas conforme a la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y aquéllas otorgadas con fundamento en otros ordenamientos (*como en la especie por un acuerdo plenario del Consejo*

*de la Judicatura Federal*), pues ambas pensiones comparten la misma naturaleza, al ser un derecho que adquieren las personas físicas por desempeñar un trabajo personal subordinado por determinado número de años y/o cumplir cierta edad; se colige que el análisis que propone es a partir de una situación jurídica que le ocurre al mismo quejoso.

En este orden de ideas, si el análisis de la vulneración al principio de equidad tratándose de impuestos directos, como es el impuesto sobre la renta, debe hacerse **a partir de confrontar sujetos que se encuentran en situaciones comparables** y el quejoso no pretende hacer una comparación en relación con otros sujetos, sino a partir de los diversos tipos de ingresos que él mismo percibe; luego entonces, no es posible verificar la regularidad constitucional del precepto impugnado a la luz del principio de equidad tributaria **a partir de situaciones jurídicas que recaen en el mismo quejoso**. De ahí la inoperancia de su argumentación.

El anterior criterio fue sostenido por esta Primera Sala al resolver los amparos en revisión 373/2016, en sesión del veinticuatro de mayo de dos mil diecisiete, 277/2016 y 932/2016, en sesión del siete de junio de dos mil diecisiete y 897/2016, en sesión de trece de septiembre de dos mil diecisiete, todos por unanimidad de votos.

Robustece lo anterior, por el criterio que informa, la tesis 2a. XXIX/2013 (10a.) de rubro: **“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE”**, en la que se decidió –en lo que nos interesa– que el trato inequitativo que se propuso en ese asunto, se funda en una

distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, cuando conforme al principio de equidad tributaria, lo que debe evitarse son distinciones injustificadas entre contribuyentes.<sup>4</sup>

Derivado de lo anterior, se tiene que no se cumple con el primero de los requisitos necesarios para hacer un análisis de constitucionalidad del precepto impugnado a la luz del principio de equidad tributaria, pues los elementos que presenta el quejoso para llevar a cabo dicho estudio no son comparables.

Consecuentemente, ante la inoperancia de los argumentos propuestos por el recurrente, lo procedente es **confirmar** la sentencia recurrida.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**PRIMERO.** En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **\*\*\*\*\***, en contra del artículo 109, fracción III de la Ley del Impuesto

---

<sup>4</sup> Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2, página 1618 de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto es el siguiente: *“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, atento a los alcances de ese principio, son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que plantean que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 prevé un trato inequitativo entre las erogaciones mayores a \$2000.00 pagadas mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y las cubiertas a través de otra forma de liquidarlas como sería, por ejemplo, la dación en pago, en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo planteado se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes”.*

Sobre la Renta, vigente en dos doce, en términos del considerando cuarto de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

“En términos de lo previsto en los artículos 113 y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, 110 Y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y el Acuerdo General 11/2017, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado el dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete en el Diario Oficial de la Federación, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.”