

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA

FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN

UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN CIENCIAS DEL DERECHO



“EL MÍNIMO VITAL COMO ELEMENTO DE SUBJETIVACIÓN DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN  
MÉXICO”

TESIS

QUE COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRA EN CIENCIAS DEL DERECHO

PRESENTA:

LIC. GUADALUPE DEL ROSARIO MEDINA CEBALLOS

DR. MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO

DIRECTOR

Culiacán Rosales, Sinaloa, Mayo 2018

## Agradecimientos.

A mi madre y hermana por ser mi ejemplo e inspiración, por motivarme a dar siempre lo mejor de mí, por su amor, paciencia y apoyo incondicional.

A mi cuñado y mis sobrinos por su cariño y apoyo moral.

A mi tutor Dr. Marco César García Bueno por su apoyo, confianza, amistad y por sus sabios consejos.

A mis lectores Dra. Reyna Araceli Tirado Gálvez y Dr. Gonzalo Armienta Hernández, por sus sugerencias.

A la Dra. Gloria Salinas, coordinadora de la Maestría en Ciencias del Derecho por su apoyo y consejos.

A mis profesores de Maestría por compartirme sus conocimientos.

A la Unidad de Posgrado de la Facultad de Derecho Culiacán, Universidad Autónoma de Sinaloa por la oportunidad.

A mis compañeros y amigos de maestría: Elizabeth, Julián, José Carlos, Alejandra, Jorge, Cecilia y Fabián, por su apoyo y bonita amistad.

A Oscar Cervantes por su apoyo y paciencia.

A la Universidad de Salamanca, España.

Al personal del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México por su amabilidad.

Al Dr. Víctor Hugo Aguilar Gaxiola por su apoyo incondicional, sus consejos y por motivarme a superarme personal y profesionalmente.

Gracias.

## ÍNDICE

### EL MÍNIMO VITAL COMO ELEMENTO DE SUBJETIVACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO.

	Página
INTRODUCCIÓN .....	i
CAPÍTULO PRIMERO. EL MÍNIMO VITAL RESPALDADO POR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE DIGNIDAD HUMANA .....	1
1. La dignidad humana y los principios constitucionales de justicia tributaria .....	1
1.1 El principio de dignidad humana como derecho fundamental.....	1
1.2 El principio de dignidad humana en los tratados internacionales y en el sistema jurídico mexicano. ....	6
a) En los tratados internacionales.....	7
b) En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	8
c) Interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	11
1.3 Principios constitucionales de justicia tributaria: aspectos doctrinales y jurisprudenciales .....	13
a) Principio de Legalidad.....	17
b) Principio de Generalidad .....	20
c) Principio de Igualdad (equidad) .....	22
d) Principio de Capacidad Contributiva.....	26
CAPÍTULO SEGUNDO. EL MÍNIMO VITAL COMO DERECHO HUMANO EN MATERIA TRIBUTARIA .....	34
2. El Mínimo Vital .....	34
2.1 En el ámbito personal .....	41
2.2 En el ámbito familiar .....	45
2.3 Fundamento constitucional y convencional.....	50
2.4 Interpretación del Mínimo Vital .....	53
a) Como aspecto negativo del principio de capacidad contributiva .....	53
b) Resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	55
2.5 Configuración del Mínimo Vital .....	63
2.5.1 Deduciones en la base .....	65
a) Reducción general a tanto alzado y reducciones especiales a tanto alzado..	65
b) Deducibilidad específica de gastos personales ineludibles .....	66
2.5.2 Tipo de gravamen cero .....	66

CAPÍTULO TERCERO. EL MÍNIMO VITAL COMO VÍA PARA SUBJETIVAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .....	68
3. Análisis del impuesto sobre la renta el mínimo vital en los elementos del tributo .....	68
3.1 Sistemas utilizados para la estructuración del impuesto .....	70
a) Sistema Cedular o Analítico .....	70
b) Sistema Global o Unitario .....	71
c) Sistema Mixto .....	72
3.2 Tipos de renta .....	74
3.2.1 Renta bruta .....	74
3.2.2 Renta neta .....	75
a) Objetiva .....	75
b) Subjetiva .....	76
3.3 Elementos del impuesto .....	77
3.3.1. Elementos cualitativos .....	77
3.3.1.1 Hecho imponible .....	77
a) Elemento material u objetivo .....	79
b) Elemento temporal .....	80
c) Elemento espacial .....	80
3.3.1.2 Sujeto .....	81
3.3.2 Elementos cuantitativos .....	84
3.3.2. Base .....	84
a) Imponible .....	84
b) Liquidable .....	85
3.3.2.2 Tipo .....	88
3.3.2.3 Cuota .....	89
3.3.2.4 Deuda .....	89
3.4 El mínimo vital en el régimen de salarios.....	90
3.5 Ingresos exentos .....	94
3.6 El mínimo vital en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) .....	97
CONCLUSIONES .....	109
PROPUESTAS .....	110
FUENTES CONSULTADAS.....	111

## INTRODUCCIÓN

El derecho a la dignidad humana y la solidaridad, en concordancia con los derechos esenciales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta dan vida jurídica a un derecho conocido como mínimo vital, que impone un límite a la potestad impositiva del Estado a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna

Si bien es cierto el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, defiende que nuestro sistema fiscal ha de sujetarse a criterios de justicia y equidad principalmente, por consecuencia no debería exigir la imposición a quienes se encuentran en una situación que no les permite satisfacer sus necesidades básicas para vivir con dignidad, es justo que se llame a tributar a quienes superan ese mínimo, teniendo la riqueza necesaria que les conceda la capacidad apta para contribuir al gasto público, esto es *capacidad contributiva*, en su aspecto subjetivo.

Cabe destacar que en México, el derecho al *mínimo vital*, no está regulado ni establecido como tal en una figura jurídica específica, empero es claro que es un derecho, puesto que adquiere ese carácter al desprenderse del derecho a la dignidad humana y del principio de capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria), el primero configurado en la deducción de los artículos postulados en la Carta Magna, y el segundo especificado en el artículo 31 fracción IV, los cuales vienen a conformar el cuadro normativo del mínimo vital, aludiendo también a instrumentos internacionales de los cuales deriva tal derecho.

En consecuencia, el objetivo es explicar el entorno en el que gira esta figura, para proponer su implementación en nuestro país, otorgando así, una luz de justicia que proteja a la sociedad, mientras el Estado propone y actúa en beneficio propio haciéndose valer de imposiciones injustas que nada tienen que ver con lo que el individuo está en posibilidad de aportar.

En ese sentido, consideramos tiene relevante importancia la inclusión de esta figura (derecho), en el sistema fiscal mexicano, pues se debe partir o concientizar de que no todas las personas se encuentran en las mismas condiciones de contribuir al gasto público, por situaciones diversas tanto personales o familiares inherentes, consideramos necesario dejar de lado los parámetros del Estado que consisten en hacerse de recursos, gravando los ingresos de los contribuyentes sin darle la menor importancia a la real capacidad o capacidad contributiva subjetiva que tenga el sujeto pasivo para aportar al erario público, es decir, tributar en la medida de su capacidad, no de sus ingresos.

Para ello, analizamos esta figura en tres apartados, en el capítulo primero profundizamos en el estudio del principio de dignidad humana y su relación con los principios constitucionales tributarios, cuyo contenido conforma el derecho al mínimo vital, para ello nos basamos en la doctrina, la jurisprudencia y los tratados internacionales de que México es parte.

Posteriormente, adentramos en el esquema del mínimo vital, con el fin de conocer la figura tanto en su ámbito personal como familiar, para vislumbrar el ámbito en el que puede actuar en el sistema tributario de nuestro país, principalmente nos basamos en la doctrina española considerando que España tienen implícito un mínimo exento de tributación en su legislación.

Finalmente, examinamos de manera general el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, incluyendo los tipos de renta, sus elementos tanto cualitativos como cuantitativos con el fin de verificar en cuál de ellos se puede identificar un mínimo imponible para aplicarlo específicamente a las personas físicas que tributan bajo el Régimen de Salarios y el Régimen de Incorporación Fiscal(RIF).

## CAPÍTULO PRIMERO. EL MÍNIMO VITAL RESPALDADO POR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE DIGNIDAD HUMANA.

### 1. La dignidad humana y los principios constitucionales de justicia tributaria.

#### 1.1 El principio de dignidad humana como derecho fundamental

La dignidad humana es un derecho humano, que a su vez son derechos subjetivos que llevan implícito un valor jurídico respaldado en la constitución adquiriendo así rango constitucional y un aspecto positivo. En otras palabras, la dignidad humana “es una cualidad del hombre, como portador de valores, que determina sus derechos fundamentales”<sup>1</sup>.

Conviene relucir el sentido etimológico de este principio, partiendo de lo expresado por el diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup> que define la palabra dignidad como proveniente del latín “dignitas, y significa cualidad de digno, excelencia, realce”, podemos definirla como un valor intrínseco que posee cada individuo y que no depende de otros factores para tenerla, tal como lo declaró Ciro el Grande durante la conquista de Babilonia, en el año 539 a.C. al liberar a los esclavos “todas las personas tenían el derecho a escoger su propia religión y estableció la igualdad racial”<sup>3</sup>, fue este uno de los registros que representa el antecedente más importante en materia de derechos humanos, es de reconocerse que desde épocas remotas se haya tenido la visión de proteger —de los actos inhumanos— los derechos primogénitos como lo son la igualdad y la libertad de la persona.

Siguiendo la historia, nos damos cuenta que la idea de los derechos del hombre se difundió por más lugares como “la India, Grecia y por último a Roma. Ahí nació el concepto de <ley natural>, en la observación del hecho de que las personas tendían a seguir, en el transcurso de la vida, ciertas leyes que

---

<sup>1</sup> Álvarez González, Norberto, *Hacia una teoría crítica de la Dignidad Humana*, Universidad de Alcalá, 1999, p. 19.

<sup>2</sup> Diccionario de la Real Academia Española, véase en <http://dle.rae.es/?id=DIX5ZXZ>

<sup>3</sup> Véase en la página Oficial *Unidos por los Derechos Humanos*, consultado en <http://mx.humanrights.com/what-are-human-rights/brief-history/> consultada al 03 de abril del 2016.

no estaban escritas, y la ley romana se basaba en ideas racionales derivadas de la naturaleza de las cosas”<sup>4</sup>.

En este sentido, la corriente filosófica del iusnaturalismo —derecho natural— tuvo una gran influencia en la preservación de los derechos humanos y, fue precisamente en esa época del derecho natural, cuando surgieron más escritos creados por el hombre para sustentar tal existencia de derechos, argumentando que se tenían por el simple hecho de ser seres humanos.

Tales afirmaciones, fueron reafirmadas y sustentadas en documentos como la Carta Magna (1215), la Petición del Derecho (1628), la Constitución de Estados Unidos (1787), la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y de los Ciudadanos (1789), y la Carta de Derechos de Estados Unidos (1791).

Estos antecedentes solo denotan la importancia de tales pensamientos, convirtiéndoles en los precursores de los derechos humanos, que a partir del derecho natural influenciaron el derecho positivo incluyendo en la norma tal reconocimiento, que provoca una lucha constante hasta nuestros días para lograr su cumplimiento, pues como afirma Eulalia Pascual “la dignidad humana es la fuente de todos los derechos fundamentales”<sup>5</sup>

En este recorrido histórico se puede advertir de forma clara que la dignidad es la clave a la que recurren la mayoría de los juristas para la indagación, al afirmar que “el ser humano posee derechos incondicionados, inviolables, oponibles a cualquier organización social política nacional”<sup>6</sup>, incluso aquellas de alcance internacional. Es decir, los derechos humanos se refieren a las figuras jurídicas que hoy en día tratan de ser protegidas por los sistemas jurídicos de cada país, ya sea en su constitución o en los tratados internacionales de los que forman parte.

La noción que exponemos de dignidad, inspirada en la naturaleza racional y espiritual de hombre, fundamentan su contenido en las convenciones

---

<sup>4</sup> *Ídem*.

<sup>5</sup> Pascual Lagunas, Eulalia, *Configuración jurídica de la dignidad humana en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, J.M. Bosh Editor, 2009, p. 56.

<sup>6</sup> Adame Goddard, Jorge, “Dignidad de la persona humana”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, 2002, T. III, p. 528.



y declaraciones que consagran y a su vez, defienden los derechos humanos, teniendo como bandera la protección de la dignidad del individuo como persona humana para que esta sea intangible por el Estado.

Uno de las principales características de ser persona implica la capacidad derivada de la necesidad de relacionarse con los demás individuos de la sociedad, para así interactuar de todas las maneras posibles. “Ello en virtud de que la sociedad ha sido creada por el mismo hombre, quien a su vez ha contribuido a organizarla conforme sus intereses, es decir, procurando alcanzar su felicidad. En esa búsqueda de felicidad, el ser humano ha diseñado mecanismos de defensa que le permitan salvaguardar uno de sus atributos más preciados: su dignidad”<sup>7</sup>.

Constituida a su vez, como la base en la que se apoyan los derechos humanos, es decir, “el derecho que tiene cada ser humano, de ser respetado y valorado como ser individual y social, con sus características y condiciones particulares...”<sup>8</sup>, estas condiciones son nacionalidad, residencia, origen étnico, sexo color, religión, costumbres, lengua o las referentes a un estado de incapacidad física o clases sociales.

De igual manera se han dado a conocer diferentes opiniones mediante las cuales se trata, en su mayoría definir el concepto de dignidad: para Sorrosal, desde un enfoque teológico iusnaturalista, la dignidad es “una concepción pre-moderna en la que la dignidad tenía su fundamento último en la analogía del hombre con Dios, que lo ha creado a su imagen y semejanza. Dios le ha otorgado al hombre unas cualidades que lo hacen especialísimo y superior al resto de seres vivos”<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> García González, Aristeo, “La dignidad humana: núcleo duro de los derechos humanos, Revista Jurídica IUS, de la Universidad Latina de América, véase en <http://www.unla.mx/iusunla28/reflexion/La%20Dignidad%20Humana.htm> consultada al 18 de junio del 2016.

<sup>8</sup>Véase en <https://es.scribd.com/document/282430960/Dignidad-Humana> consultado al 15 de septiembre del 2016.

<sup>9</sup>Borgia Sorrosal, Sofía, *El derecho constitucional a una vivienda digna. Régimen tributario y propuestas de reforma*, Madrid, Dykinson, 2010, Colección Fiscalidad, p. 54.

Por el contrario, la autora basa su concepción en la razón, proporcionando una concepción más moderna de dignidad, afirmando "... que la dignidad tiene su fundamento únicamente en las cualidades naturales que tiene todo ser humano y que no están vinculados a ningún origen divino"<sup>10</sup>.

Se dice por Legaz Lacambra que "el valor de la persona consiste, por lo pronto, en ser más que el mero existir, en tener dominio sobre la propia vida, y esta superación, este dominio, es la raíz de la dignidad de la persona"<sup>11</sup>. Para obtener esa dignidad, que establece la ley, el individuo debe tener en principio, una manera libre y digna de vivir, no de subsistir con los elementos primordiales que conlleven a ello.

Por otro lado, nos encontramos con diferentes perspectivas que acertadamente idealizan la dignidad como un derecho fundamental, pues "precisamente es la conexión de un derecho con la dignidad humana la que lo convierte en derecho fundamental (en otras palabras: un derecho fundamental puede definirse como un derecho cuyo fin es garantizar el respeto y desarrollo de la dignidad humana)"<sup>12</sup>.

Los rasgos<sup>13</sup> que se atribuyen a la dignidad humana como algo inherente al ser humano, al margen de sus posesiones o posesión social son, entre otros:

- La superioridad respecto de todos los animales.
- La capacidad de elección.
- La capacidad de raciocinio y pensamiento que permite al hombre elaborar conceptos generales.
- La capacidad de diálogo y comunicación.
- La capacidad de creación artística.

---

<sup>10</sup> *Ídem*.

<sup>11</sup> Legaz Lacambra, citado por Indacochea Prevost, Úrsula, "El Derecho al Mínimo Vital. Un análisis de su posible fundamentación como derecho humano", en Grández Castro, Pedro P. (ed.), *El Derecho frente a la pobreza. Los desafíos éticos del constitucionalismo de los derechos*, Lima, Palestra Editores, 2011, p. 276.

<sup>12</sup> Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Ética, Poder y Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, Editorial Distribuciones Fontamara, 1995, p. 59.

<sup>13</sup> Borgia Sorrosal, Sofía, *El derecho constitucional a una vivienda digna... op. cit.*, p. 55.

- Desde una concepción más religiosa nos encontramos con la capacidad del ser humano para participar de la divinidad. Esta idea sitúa al hombre entre lo eterno y lo temporal.

En este mismo sentido, cabe mencionar una serie de características que proporciona Norberto Álvarez<sup>14</sup>, acerca de este principio:

1. El que despierta esa sensación —indescriptible, pero que vivimos los sensibles— que nos suscita el respeto, hacia su portador, por lo que es determinante, también, de sus derechos;
2. El que el sujeto que suscita esa sensación tiene antes también otros valores que, determinan aquélla. Su inteligencia, será su laboriosidad, será su poder... pero la dignidad humana presupone pensar antes en los valores que la determinan.

En relación con estas características nos percatamos que las principales características de la dignidad van encaminadas a aspectos axiológicos, pretenden ponderar únicamente los derechos de la persona como individuo parte de un estado social.

Es posible afirmar que “(...) la dignidad de la persona es inherente a la misma y permanece siempre inalterable cualquiera que sea la situación en que se encuentre, lo cierto es que es necesario garantizar una dignidad material que es lo que llamamos el derecho a una existencia digna”<sup>15</sup>.

La dignidad humana y la naturaleza humana son elementos complementarios e inherentes a la persona, puesto que todos somos iguales, libres de elegir comportamientos ya que disponemos de conocimientos, así como de valores que nos permiten relacionarnos con las demás personas, actuar en la forma que convenga a nuestros intereses ya sea económicos, sociales, religiosos, etc., nunca transgrediendo los derechos de los demás pero si defendiendo los nuestros con base en la dignidad.

---

<sup>14</sup> Álvarez González, Norberto, *Hacia una teoría crítica de la Dignidad Humana*, Universidad de Alcalá, 1999, p. 19.

<sup>15</sup> Pascual Lagunas, Eulalia, *Configuración jurídica de la dignidad... op. cit.*, p. 91.

Entonces, “si la dignidad de la persona supone la decisión axiológica básica de la Ley Fundamental, ello significaría que ocupa una posición prevalente respecto a los restantes derechos fundamentales, que estarían al servicio de la dignidad humana y se interpretarían desde su perspectiva<sup>16</sup>.

Por ello se dice que el principio de dignidad humana alcanza una aproximación subjetiva, puesto que se establece en la constitución mediante figuras jurídicas —derechos—, sin embargo esta subjetividad debe llevarse a la realidad objetiva de la persona, y es el gobierno quien debe garantizarlo facilitando el acceso u otorgando los medios primarios de supervivencia. Que existe este derecho y que el Estado y el legislador lo saben no es un secreto, ellos tienen pleno conocimiento pero prefieren velar los intereses del erario antes que la dignidad del mexicano.

Es pertinente mencionar que “de acuerdo con su condición de ser racional, la persona merece y necesita vivir en un entorno que permita y favorezca el desenvolvimiento, desarrollo y perfección de su naturaleza humana, tanto a nivel individual como social. Esta es la razón por la que la dignidad se encuentra unida, de modo indisociable, a las ideas de libertad e igualdad<sup>17</sup>

## 1.2 El principio de dignidad humana en los tratados internacionales y en el sistema jurídico mexicano

La sociedad exige para su comportamiento y evolución una regulación jurídica, que valore y persiga siempre el bien común, tomando como premisa la dignidad de la persona como valor propio de la especie humana y sus derechos fundamentales, es por ello que se han creado documentos jurídicos convencionales a nivel internacional y normativa para la nación mexicana.

---

<sup>16</sup>Gómez Orfanel, Germán, “La dignidad de la persona en la Grundgesetz”, en Chueca, Ricardo (Director), *Dignidad humana y derecho fundamental*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, Colección Estudios Constitucionales, p. 59.

<sup>17</sup>Alegre Martínez, Miguel Ángel, *La dignidad humana como fundamento del ordenamiento constitucional español*, León, Universidad de León, 1996, p. 19.

a. En los tratados internacionales

Es pertinente reiterar, que la dignidad humana se encuentra reconocida en la legislación internacional encargada de velar y proteger la integridad y derechos del ser humano. Tal es el caso de la Carta de las Naciones Unidas, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; así como las Directrices de Maastrich sobre violaciones a los derechos económicos, sociales y culturales, instrumentos en los cuales se retoma la dignidad humana en sus preámbulos para defender estos derechos, cuya finalidad “es la creación de un proyecto de civilización que pueda ser compartido por los Estados del mundo, con el objetivo de lograr un orden estable, equitativo y pacífico”<sup>18</sup>.

Por su parte la Carta de las Naciones Unidas en su preámbulo declara: “(...) la fe en los derechos fundamentales del hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana, en la igualdad de derechos de hombres y mujeres y de las naciones grandes y pequeñas (...)”<sup>19</sup>.

En lo que se refiere a Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre<sup>20</sup>, en su considerando atribuye:

Que los pueblos americanos han dignificado la persona humana y que sus constituciones nacionales reconocen que las instituciones jurídicas y políticas, rectoras de la vida en sociedad, tienen como fin principal la protección de los derechos esenciales del hombre y la creación de circunstancias que le permitan progresar espiritual y materialmente y alcanzar la felicidad; ... los Estados americanos han reconocido que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana (...).

---

<sup>18</sup>Fernández García, Eusebio, *Dignidad humana y ciudadanía cosmopolita*, Madrid, Instituto de derechos humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2001, p.65.

<sup>19</sup> Véase en el sitio oficial de las Naciones Unidas, [www.cinu.org.mx/onu/documentos/cartatxt.htm#p](http://www.cinu.org.mx/onu/documentos/cartatxt.htm#p) consultado al 20 de noviembre del 2016.

<sup>20</sup>Sitio oficial de la Organización de Estados Americanos, véase en [oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp](http://oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp) consultado al 20 de noviembre del 2016.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, se presenta de acuerdo a los documentos citados anteriormente y afirma en su proemio:

Considerando que, conforme a los principios enunciados en la Carta de las Naciones Unidas, la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad inherente a todos los miembros de la familia humana y de sus derechos iguales e inalienables... Reconociendo que estos derechos se desprenden de la dignidad inherente a la persona humana... Reconociendo que, con arreglo a la Declaración Universal de Derechos Humanos, no puede realizarse el ideal del ser humano libre, liberado del temor y de la miseria, a menos que se creen condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales (...)

Finalmente, las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cuyo propósito principal es “ser de utilidad para todos los que se dedican a conocer e identificar las violaciones de los derechos económicos, sociales y culturales y las respuestas y recursos adecuados a los mismos”<sup>21</sup>

Estos documentos integran la base jurídica que protege a los derechos internacionales a nivel internacional, velando que los estados parte apliquen la norma como debe ser, acatando las obligaciones que se le infieren, siempre en beneficio de las personas con base en sus derechos.

#### b. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Por otra parte algunos estados parte que han firmado tratados en materia de derechos humanos, también han optado por legitimar e incluir en su Constitución Política los derechos fundamentales donde la premisa será la dignidad humana.

---

<sup>21</sup> Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, véase en [www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/directrices-de-maastricht-sobre-violaciones-a-los-derechos-economicos-sociales-y-culturales.pdf](http://www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/directrices-de-maastricht-sobre-violaciones-a-los-derechos-economicos-sociales-y-culturales.pdf) consultado al 20 de noviembre del 2016.

Tal es el caso de México, que a partir de la reforma a la Constitución Política el 10 de junio de 2011, cuyo cambio más relevante fue el artículo primero que modificó su denominación para ser “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, refiriendo en el que los mexicanos gozaran de los derechos humanos reconocidos en la misma y en los tratados internacionales de que México es parte —entre otros los que mencionamos anteriormente— asimismo, refiere que las normas se interpretaran siempre en favor y protección de la persona, finalmente apunta que las autoridades —en el ámbito de su competencia— tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

Nos percatamos que la principal finalidad de esta reforma es garantizar los derechos inherentes a las personas, tomemos en cuenta que “el derecho positivo no crea los derechos humanos, sino que al reconocerlos y convertirlos en normas jurídicas, los garantiza jurídicamente”<sup>22</sup>.

Esta garantía depende en mayor medida del respeto y justicia en la aplicación de la norma, pues “...es necesario garantizar una dignidad material que es lo que llamamos el derecho a una existencia digna”<sup>23</sup>.

El obligado constitucionalmente de velar por el buen cumplimiento de los derechos es el Estado, al perseguir el bien común en la sociedad, para ello las normas establecen las bases en que este debe actuar, consideremos también que:

El compromiso que significa pues para los poderes públicos el asumir que para garantizar una existencia digna a todos los ciudadanos es necesario empezar por garantizar a todos un nivel económico mínimo que les coloque por encima del umbral de la pobreza no parece que esté cerca de ser asumido de forma inmediata pese a que nuestro texto fundamental proclama la vocación del Estado Español de constituirse en un Estado social de Derecho...<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Marlasca López, Antonio, “Fundamentación filosófica de los derechos humanos” (En el 50 aniversario de la Declaración de 1948), *Revista de Filosofía de la Universidad de Costa Rica*, 1998, vol. XXXVI, p. 568.

<sup>23</sup> Pascual Lagunas, Eulalia, *Configuración jurídica de la dignidad... op. cit.*, p. 57.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 56.

En cuanto a la configuración de la dignidad humana regulada como un bien jurídico más, en nuestra constitución se desprende de los artículos 1º último párrafo cuyo contenido afirma que se prohíbe toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas; 2º apartado A, fracción tercera, que revela la libre elección de acuerdo con sus normas, procedimientos y prácticas tradicionales, a las autoridades o representantes para el ejercicio de sus formas propias de gobierno interno, garantizando que las mujeres y los hombres indígenas disfrutarán y ejercerán su derecho de votar y ser votados en condiciones de igualdad (...); el artículo 3º fracción II, inciso C, referente a la diversidad cultural, la dignidad de la persona, la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos, y el numeral 25 que atribuye al estado la obligación de un buen desarrollo nacional integral y sustentable, que fomente el crecimiento económico y el empleo en una justa distribución del ingreso y la riqueza para que la persona pueda disfrutar su pleno ejercicio de la libertad y dignidad humana.

Deducible del fundamento anterior se afirma que “el derecho a una vivienda digna forma parte de los derechos que integran lo que se puede llamar una existencia en dignidad. La falta de un domicilio fijo, aparte de los perjuicios respecto de la salud y la seguridad personal, acarrea también graves perjuicios sociales (...)”<sup>25</sup>, siendo la vivienda digna, la salud, y la seguridad de la persona y familia lo que compone los elementos primarios para un buen desarrollo de la persona.

Estamos conscientes que para el estado es una obligación, pero más que eso, es una responsabilidad el tener que garantizarle a los mexicanos una existencia digna, para ello, primeramente, debe proporcionar un nivel de vida por encima de la pobreza, lo cual se convierte en una limitación puesto que el

---

<sup>25</sup>*Ibidem*, p. 95



derecho en nuestro país no está tan avanzado como para actuar en conforme a criterios de justicia, aun y cuando la constitución proclama un Estado Constitucional de Derecho, que no es imposible, la única exigencia es que se actúe conforme a derecho, para ello el gobierno debe buscar llevar a cabo sus facultades de la mejor manera solo para que sea efectivo el respeto a la dignidad humana y que la persona pueda gozar de sus derechos fundamentales con una vida digna, al respecto citamos la aportación de Werner:

Tan grande es la resolución con que el Estado, en este reconocimiento de la dignidad humana, se compromete a respetar y proteger la dignidad del hombre como su fin superior, como grande es la inseguridad de lo que significa y quiere decir dignidad humana, no bien se va más allá del reconocimiento expresado en tal norma y se inquiere por la comprensión del hecho que siempre está supuesto aquí, a saber, la dignidad del hombre<sup>26</sup>

c. Interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

De igual manera, la dignidad ha sido motivo de disputa en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde los ministros han emitido resoluciones acerca del tema, nos apegamos a una de éstas, de las más recientes en la materia<sup>27</sup>, emitida por la primera sala del máximo tribunal, que en su

---

<sup>26</sup> Maihofer, Werner, *Estado de derecho y dignidad humana*, Guzman Dalbora, José Luis (traductor), Montevideo-Buenos Aires, Editorial B de F, 2008, p. 4.

<sup>27</sup> Tesis: 1a./J. 37/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 26 de agosto del 2016. RUBRO: DIGNIDAD HUMANA. CONSTITUYE UNA NORMA JURÍDICA QUE CONSAGRA UN DERECHO FUNDAMENTAL A FAVOR DE LAS PERSONAS Y NO UNA SIMPLE DECLARACIÓN ÉTICA. La dignidad humana no se identifica ni se confunde con un precepto meramente moral, sino que se proyecta en nuestro ordenamiento como un bien jurídico circunstancial al ser humano, merecedor de la más amplia protección jurídica, reconocido actualmente en los artículos 1o., último párrafo; 2o., apartado A, fracción II; 3o., fracción II, inciso c); y 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, el Pleno de esta Suprema Corte ha sostenido que la dignidad humana funge como un principio jurídico que permea en todo el ordenamiento, pero también como un derecho fundamental que debe ser respetado en todo caso, cuya importancia resalta al ser la base y condición para el disfrute de los demás derechos y el desarrollo integral de la personalidad. Así las cosas, la dignidad humana no es una simple declaración ética, sino que se trata de una norma jurídica que consagra un derecho fundamental a favor de la persona y por el cual se establece el mandato constitucional a todas las autoridades, e incluso particulares, de respetar y proteger la dignidad de todo individuo, entendida ésta -en su núcleo más esencial- como el interés inherente a toda persona, por el mero hecho de serlo, a ser tratada como tal y no como un objeto, a no ser humillada, degradada, envilecida o cosificada.

resolución estableció que la dignidad humana no es un aspecto moral subjetivo; sino, por el contrario, se trata de un bien jurídico más, un derecho fundamental que debe ser tutelado por el sistema normativo de nuestro país y debe fungir como un principio jurídico o derecho fundamental que debe ser respetado.

Por otro lado, consideramos pertinente rescatar un comentario de Eulalia Pascual, en cuanto a la dignidad en las resoluciones del Tribunal Constitucional:

... la dignidad humana es un principio que puede invocarse para asegurar lo que el Tribunal Constitucional denomina esfera patrimonial determinante del mínimo económico vital. De hecho lo que afirma el Tribunal es que la dignidad humana justifica la creación de esa esfera cuyo contenido, que asimismo enumera está constituido por la protección a la familia, la protección a la salud y a una vivienda digna y adecuada.<sup>28</sup>

Siguiendo esta idea, una forma de garantizar la existencia digna el no embargar los bienes materiales o ingresos que puede utilizar la persona para solventar gastos de primera necesidad, pero esto necesariamente se tiene que regular positivamente dentro del marco normativo mexicano, para que pase de ser solo un derecho subjetivo y se convierta en derecho positivo, al respecto se cita la sentencia número 158/1993 del Tribunal Constitucional (STC) que establece:

(...) Tales límites legislativos a la inembargabilidad tienen, en principio, y con carácter general, una justificación constitucional inequívoca en el respeto a la dignidad de la persona... principio al cual repugna que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo económico vital del deudor. Este respeto a la dignidad de la persona justifica así la creación de una esfera patrimonial

---

<sup>28</sup> Pascual Lagunas, Eulalia, *Configuración jurídica de la dignidad... op. cit.*, p. 92.

immune a la acción ejecutiva de los acreedores, limite a la inembargabilidad (...) <sup>29</sup>.

Es por eso que consideramos que el Estado no debería entremeterse en los bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente, al menos los que se consideren que pueden ser protegidos por el mínimo vital, así, la defensa a esta intromisión de bienes intangibles es precisamente el derecho a la dignidad humana.

### 1.3 Principios constitucionales de justicia tributaria: aspectos doctrinales y jurisprudenciales.

Los principios <sup>30</sup> son una serie de supuestos que llevan implícito un valor y éste, a su vez, permite la inclusión de un derecho fundamental a la norma jurídica para su debido cumplimiento en el sistema tributario de cualquier país, puesto que los tributos conforman gran parte de la economía de estos, en este sentido García Añoveros refiere que "... el sistema tributario debe ser un conjunto coherente de tributos. La coherencia es inherente al sistema, es decir, los tributos pertenecientes al mismo deben de estar guiados por los mismos principios, criterios u objetivos" <sup>31</sup>

Como hemos expresado con anterioridad, la función principal de los impuestos es sistematizar la recaudación de los ingresos que le corresponden al erario público, es ahí la importancia de los principios no solo los referidos al ámbito fiscal establecidos en el artículo 31 fracción IV, sino los demás rescatados de la ley fundamental, que adecuan su contenido conforme a los factores que provocan cambios o evolución en la sociedad, para así aplicarlos con la práctica más apegada a la justicia.

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 91.

<sup>30</sup> Nota: Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador... y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio. Según la maestra Tenorio Cruz, Ixchel, "Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año V, núm. 12, 2013, consultado en <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf> al 12 de enero del 2016.

<sup>31</sup> García Añoveros, Jaime, *et. al. Manual del Sistema Tributario Español*, Madrid, Editorial Civitas, 1999, colección Tratados y Manuales, p. 13.

En todos los sistemas fiscales se puede confirmar la existencia de un tributo que grava los ingresos o la renta de las personas, llámese físicas o morales —en este caso solo nos referiremos a las personas físicas—. Estos sistemas de imposición deben cumplir con una serie de requisitos llamados también principios, conforme a los cuales el contribuyente va a aportar de sus ingresos al Estado. Estableciendo que estos deben ser en una medida redistributiva, conforme a los principios de criterios de justicia; pero que a su vez coadyuve con la política fiscal de cada país, donde su objetivo principal es salvaguardar la economía del mismo. Cabe traer a colación la idea de Sainz de Bujanda, cuando habla de un sistema tributario justo:

Solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho de raigambre iusnaturalista. Se trata pues, de una racionalidad impuesta, a la que no pueden escapar, sin incurrir en grave arbitrariedad, quienes (legisladores y gobernantes) vienen obligados a ejercer sus poderes al servicio de la justicia (...) <sup>32</sup>.

Precisamente para lograr un sistema tributario justo, se debe valorar que los principios tributarios no solo deben estar expresos en las normas, también deben ser acatados en la práctica por el gobierno en ejercicio de sus facultades. No olvidemos que el fin de los principios siempre será limitar al Estado de toda actuación arbitraria en contra del gobernado, si bien es cierto la autoridad tiene facultades de imponer y exigir, incluso haciendo uso de la coerción, hasta el punto en que la Constitución—se lo permita.

Respecto a lo anterior Alejandro Covarrubias opina acerca de los principios jurídicos de las contribuciones, expone que “son las pautas que se distinguen por ser derechos fundamentales de los gobernados que se relacionan con las garantías constitucionales” <sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup>Sainz de Bujanda, Fernando, *La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales*, Valencia, Consejo General de las Cámaras de la Propiedad Urbana, 1987, pp. 5- 8.

<sup>33</sup> Covarrubias Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México, Aportes para un modelo teórico*, 2ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, p. 349.

Son reglas a seguir, cuya finalidad consiste en brindarle protección al ciudadano, o sea, que se le garanticen y respeten los derechos fundamentales como lo establece claramente la Constitución y las leyes que de ella emanan.

Reiteramos dos principios: el primero, que el contribuir con el erario público es una obligación de todo ciudadano y, el segundo que es facultad del Gobierno delegarnos impuestos, los cuales legalmente se encargan de recaudar las autoridades competentes; también es claro que los recursos obtenidos son o debieran ser designados para el sostenimiento del Estado mismo. Por ende, que no es de cuestionar el por qué debemos contribuir; sino el cómo se debiera hacer.

Ahora bien, no solo es necesario que las leyes que administren cualquier materia lleven implícitos los principios constitucionales; sino que su relevancia radica en que la autoridad ejecutora cumpla cabalmente lo que demanda la ley, para que en la práctica se vea reflejada como tal la justicia en la aplicación de la norma, a fin de llegar a cumplir con lo que demanda un Estado constitucional de derecho.

No es cuestionable que “el legislador no está obligado a determinar todos los elementos de la prestación tributaria, pero puede limitar o establecer criterios idóneos a excluir la arbitrariedad de la autoridad delegada y definir los elementos necesarios para aplicar la ley tributaria...”<sup>34</sup>; empero, sí está facultado para definir las bases legales y justas en las que debe actuar la autoridad fiscal al momento de exigir las contribuciones.

Ahora bien, los ingresos públicos que los contribuyentes aportan según la Constitución van dirigidos al gasto público de la Federación, para que el estado se encargue de regresarlo en obras que cubran las necesidades de la sociedad, con el fin de brindarles un nivel de vida decoroso que influya positivamente en el desarrollo de la Nación. Esta satisfacción consiste en proporcionar los medios primarios, tales como la salud, alimentación, vivienda, educación, entre otros, porque el gobierno está legitimado y obligado a proveer para que sus individuos tengan un digno y adecuado desarrollo.

---

<sup>34</sup> Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional tributario*, Bogotá, Colombia, Themis S.A., 2002, p. 21.

Luego entonces la materia tributaria no es la excepción, también existen principios que son elementos fundamentales para establecer las contribuciones, por lo que se demanda constantemente su cumplimiento.

Cabe señalar que las contribuciones legalmente existentes en México las encontramos en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación<sup>35</sup>, se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, que se deben asignar y recaudar con base a los principios de legalidad, generalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, así como el de igualdad- equidad, los cuales su principal finalidad es la conformación de un sistema tributario justo.

Resulta importante destacar que una de las aportaciones importantes a la materia tributaria ha sido la propuesta de Adam Smith — en el libro V, de su reconocida obra *La riqueza de las Naciones*<sup>36</sup>—, quien planteó una serie de principios, que influyeron en el esquema en que se deben formular los impuestos, estos preceptos se pueden ver reflejados en diversas constituciones, incluida la nuestra, por tanto, hasta la actualidad se consideran en la normatividad de la materia.

En este orden de ideas, es menester referir que los principios que rigen el Sistema Tributario en México, se encuentran asentados en la Constitución

---

<sup>35</sup> Nota: Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...

<sup>36</sup>Principio de justicia. Según este principio, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Principio de certidumbre. Este principio nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública... Principio de comodidad. Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Principio de economía.- Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir con lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible... véase en Margainf Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 17ª edición, México, Porrúa, 2004, pp. 25-29.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracción IV del artículo 31 — refiere que es obligación de todo mexicano contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes—, cuya función es establecer las pautas o reglas para exigir a los mexicanos que hayan realizado actos cuyo supuesto de origen a una relación jurídico tributaria para contribuir al gasto público, es decir, se configure un hecho imponible<sup>37</sup>, en ese sentido, el Estado está obligado constitucionalmente a garantizar que dicha recaudación sea la más apegada a los criterios de justicia.

Dado lo anterior, nos parece importante recordar que existen varios principios en materia tributaria, cuyo objetivo dentro del orden constitucional y legal, es perseguir proporcionar los elementos lo más apegado a la justicia, cuyo contenido referimos en un breve análisis.

#### a) Principio de Legalidad

Los antecedentes de este principio según el estudio de Orozco Henríquez<sup>38</sup> “(...) provienen de la Constitución de 1857, la cual se inspiró en la institución del debido proceso legal, contemplada por la enmienda V y, posteriormente, la XIV, sección I, de la Constitución de los Estados Unidos, con cierta influencia también de la antigua audiencia judicial hispánica”.

Este principio, lo consideramos fundamental, en virtud de que los tributos para ser impuestos y recaudados deben estar establecidos y regulados por la ley, confiere que el Estado tiene y ejerce su facultad de crear normas que le permitan exigir impuestos a la población, que posteriormente puedan ser recaudados para su función de sufragar el gasto público, sin embargo, no coincidimos en que la imposición se determine a beneficio del estado y no del contribuyente.

---

<sup>37</sup> Nota: “El hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo solo se debe cuando se realiza éste, y de que la Administración Tributaria no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto de las cuales no se haya realizado el hecho imponible”. Véase en Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), México, Porrúa, 2005, P. 164.

<sup>38</sup>Orozco Henríquez, J. Jesús, “Principio de legalidad” en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Porrúa, México, 2002, pp. 774 y 775.

El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley...<sup>39</sup>

En el mismo orden de ideas, este principio es importante que se acate tanto por el contribuyente como por el fisco, para la obtención de resultados favorable para ambas partes, al respecto Carrasco Iriarte opina:

“...proporciona certeza sobre lo prohibido y lo sancionado, de ahí que las leyes deben ser claras y precisas para lograr que los contribuyentes o particulares sepan cual es la gravedad de la pena que les puede corresponder en caso de infringir las disposiciones contributivas”<sup>40</sup>.

Por tanto, el principio de legalidad nos lleva a una premisa, consistente en que ningún impuesto puede ser exigido por simple ocurrencia, sino debe estar fundado en una ley que así lo establezca. Este principio rige en todas las ramas del derecho, no solo en materia tributaria.

Ahora bien, interpretando la fracción IV del artículo 31, puede deducirse que “...todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, que el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho”<sup>41</sup>. Así todo acto ejercido por las autoridades fiscales debe estar estrictamente acoplado a las leyes fiscales, mismas que se apejarán, en todo momento, a lo establecido por la ley fundamental, cumpliendo con las exigencias en favor de la sociedad.

El principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de Derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de

---

<sup>39</sup>González, Eusebio, y Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario I*, 2ª ed., Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000, p. 33.

<sup>40</sup>Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho fiscal*, 3ª edición, México, Oxford, 2007, Diccionarios jurídicos, p. 615.

<sup>41</sup>García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Salamanca, España, Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000, colección de estudios jurídicos, t. XVII, p. 774.



la ley, y la reserva de ley... Cuando nos referimos al primero de los principios debemos situarnos en la esfera aplicativa de éste, mientras aludir al segundo, implica centrar nuestra atención en su esfera normativa<sup>42</sup>

Existe en la doctrina una acertada diferenciación entre el principio de legalidad y la reserva de ley; si bien es cierto, van de la mano, sin embargo tienen diferente apreciación, la cual se observa según el estudio realizado por el doctrinario Alvarado Esquivel<sup>43</sup> :

El principio de legalidad con particular relación a la acción administrativa, exige que la actuación de la administración encuentre su fundamento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa. En cambio... la reserva de ley exige mucho más, es decir, que la ley regule (por si misma), en todo o en parte, pero en ambos casos de manera suficiente, precisa y con objeto de limitar la discrecionalidad administrativa...

A su vez, y con referencia a lo que hemos planteado anteriormente acerca de éste principio, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación defendió su postura en la tesis aislada número 197375<sup>44</sup> estableciendo que los tributos y sus elementos deben estar plasmados en una ley para poder exigir su cumplimiento, así como la estrecha relación existente entre éste y la reserva de ley. En ese sentido, menciona que la sociedad por conducto de sus gobernantes son los que deben establecer los parámetros en que las cargas fiscales deben imponerse conforme a lo que pueda ser soportada, pero al mismo tiempo se hace referencia de que deben ser conscientes de las obligaciones contraídas y de las consecuencias que traería aparejado su incumplimiento.

---

<sup>42</sup> Torruco Salcedo, Sitlaly, "Los principios constitucionales tributarios", en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), México, Porrúa, 2005, p. 15.

<sup>43</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio de legalidad tributaria", *Lex. Difusión y Análisis*, México, 3ª época, año V, núm. 47, mayo 1999, p. 40.

<sup>44</sup> Tesis Aislada; P. CXLVIII/1997, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Ningún tributo podrá exigirse por parte de la autoridad fiscal, si antes no lo plasmaron en una ley cuyo objetivo debe ser “reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria, sin desconocer por ello ni invalidar los derechos y garantías...”<sup>45</sup>.

Así, el legislador solo cumple con su facultad al expedir leyes o crear impuesto, pero siempre con un respaldo legal y constitucional, sumado a esta facultad se adhiere que no debe dejar de lado los derechos humanos del contribuyente respecto a su capacidad de pago.

#### b) Principio de Generalidad

El principio de generalidad deviene, de forma directa, del principio de legalidad, en la hipótesis de que para exigir un tributo debe estar fundado en una ley, entendiendo que ésta, debe ser creada por el legislador y aplicada a todos los contribuyentes por igual, convirtiéndose estos en los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

A modo de antecedente, González y Lejeune, consideran que la generalidad tributaria:

Es, sin duda, el primer gran principio ordenador de los tributos. La historia de los sistemas tributarios aparece íntimamente conectada a la existencia de privilegios e inmunidades fiscales, de forma que el tributo o se imponía a los vencidos o bien se exigía en función de la clase social a la que se pertenecía. El constitucionalismo moderno y, en particular, la Revolución Francesa, suponen el punto final a estas prácticas discriminatorias y extiende la obligación de tributar a la totalidad de los ciudadanos. Nos encontramos así con el principio de generalidad tributaria<sup>46</sup>.

Es de clara observancia que la generalidad, surge de los actos indebidos del Estado, demostrando una evidente predilección hacia ciertos sectores de la

---

<sup>45</sup>Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014, p. 41.

<sup>46</sup> González, Eusebio, y Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario I...*, op. cit., p. 153.

sociedad, lo cual es un claro acto de ilegalidad y falta de justicia; García y Martínez en su estudio adecúan lo que expresamos en estas líneas:

...la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Subjetivamente indicaría el ámbito de sujetos que habrán de contribuir y, objetivamente, sujetará a gravamen cuantos hechos, actos, negocios o situaciones revelen potencia económica apta para hacerlo”<sup>47</sup>.

Caso contrario es, que no por el hecho de que sea una ley destinada a regir la materia de contribuciones, y que sea de aplicación general, quiere decir que se va aplicar de forma coercitiva, ésta debe ser aplicada -a fin de obtener mejores resultados- a los contribuyentes cumpliendo con los parámetros que señalan todos los principios de las contribuciones en conjunto.

Es decir, se debe valorar la generalidad de la norma con las aptitudes de pago que posee cada sujeto, tal y como lo señala el texto que emite la primera sala de la SCJN<sup>48</sup> en relación al principio de generalidad donde refiere que la obligación de contribuir al gasto público es sin distinción de ningún tipo, sea sexo, edad, categoría social. Ideología, etc., sin embargo, afirmar que todos tienen la obligación de contribuir no significa que no habrá excepciones, en ese sentido, la corte aporta que *la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial"*, que ya ha sido analizado como una garantía derivada del principio de dignidad humana, es decir, siempre y cuando las condiciones del individuo apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados.

Con base en lo anterior, a juicio de la Suprema Corte, si el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio que debe liberarse de la obligación

---

<sup>47</sup> García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel ángel, *Derecho financiero y tributario*, Barcelona, J. M. Bosch Editor, 1999, p. 31.

<sup>48</sup> Tesis aislada; 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547. RUBRO: *DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.*

tributaria, no se constituye tal una excepción del principio de generalidad, *“pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición”*.

Coincidimos con la hipótesis anterior, puesto que la generalidad en los impuestos significa que van dirigidas a todas las personas que hayan configurado un hecho imponible, sin embargo, si el contribuyente no está en condiciones de superar un mínimo vital se constituye una excepción, pues se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, quien debiera contribuir después de satisfacer sus necesidades primarias.

Por otra parte, diferimos de este supuesto planteado por la Suprema Corte, ya que consideramos no basta con solo resolver a favor de la dignidad humana del causante, sino que se exija a la autoridad humanizarse al momento de recaudar, o lo que sería mejor, que el legislador tome el supuesto de un mínimo vital cuantificado en la norma, para que a partir de ese monto establecido —en caso de ser superado con los ingresos— inicie la capacidad contributiva de la persona física.

#### c) Principio de Igualdad (equidad)

El principio de igualdad tributaria tiene como premisa que todas las leyes, en este caso las fiscales deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, en razón de justicia.

El antecedente más directo según la doctrina europea<sup>49</sup>, este principio “se impuso con mayor vigor, luego de la Revolución francesa, sustentado en una motivación política y luego jurídica. El objetivo primordial era abolir los privilegios de las clases o castas, que caracterizaban los sistemas de la época, afirmando la igualdad de todos ante la ley”.

---

<sup>49</sup> Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional...*, op. cit., p. 59.

Por ello hoy en día se considera que “la igualdad en la ley tributaria entraña un derecho frente al legislador, quien está obligado a confeccionar la norma jurídica de forma tal que no haga distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma”<sup>50</sup>.

Al tenor de lo anterior, manifestamos que si hay una diferencia justificada en la norma y se llama capacidad contributiva —concebida por otros como igualdad económica<sup>51</sup>— aclaremos que cuando la doctrina o las leyes hablan de igualdad se refieren a que todos somos iguales ante la ley en calidad de personas físicas o ciudadanos, sin referirse así a que la igualdad, al momento de imponer los tributos, debe considerar que no todos tenemos la misma aptitud para contribuir:

Todos los individuos que se encuentren en un mismo supuesto recibirán idéntico tratamiento ante la ley sin importar sus condiciones particulares como económicas, raza, credo, etc.; se trata de una igualdad o equidad jurídica, no refiriéndose en ningún momento a una igualdad o equidad económica, social, etc., ya que sería imposible alcanzarla partiendo de la premisa de que toda persona posee una individualidad que la hace diferente a las demás<sup>52</sup>.

Cabe señalar la relación de este principio con el de dignidad humana, al respecto Ricardo García refiere: “(...) entendida como valor inspirador del contenido de los derechos fundamentales, la igualdad ha sido asociada históricamente con el reconocimiento de los derechos económicos y sociales, es decir, ha sido entendida en un sentido social o material”<sup>53</sup>.

Cuando se habla de igualdad, nos referimos a la ley se aplica a todos por igual, que todos somos iguales ante la ley, el repudio hacia la

---

<sup>50</sup> Santos Flores, Israel, “Reflexiones en torno a las omisiones legislativas en materia tributaria”, *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, México, vol. I, núm. 1, enero-junio de 2014, p. 81.

<sup>51</sup> Nota: “...es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno”. Véase en Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional... op. cit.*, p. 59.

<sup>52</sup> Covarrubias Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes... op. cit.*, pp. 356 - 357.

<sup>53</sup> García Manrique, Ricardo, *Derechos humanos e injusticias cotidianas*, Bogotá, Colombia, Editorial Universidad del Externado de Colombia, 2004, Colección Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, número 31, p.82.

discriminación, la igualdad referente al sexo, entre discapacitados, menores o adultos mayores, son factores que la ley le da un trato igual a todas las personas, sin embargo en la práctica no se lleva a cabo precisamente lo que emana de la ley.

Amatucci<sup>54</sup> recurre a la doctrina de Santo Tomas de Aquino respecto de su forma de concebir los tributos, quien afirma que “el todo y sus partes se orientan a los fines de la justicia distributiva. El tributo se debe configurar en función del bien común respetando la igualdad de la proporción, cada una debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo con ésta”.

En virtud de ello, Karla Pérez opina acerca de este principio, afirma que se debe exigir “que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente”<sup>55</sup>.

Sujetamos esta hipótesis con la Resolución Jurisprudencial número 198403<sup>56</sup>, que emitió el Pleno del Máximo Tribunal en el Estado Mexicano, a fin de esclarecer la disputa doctrinaria entre las dos posturas que existen acerca del principio de igualdad o equidad en materia tributaria. La Suprema Corte de Justicia analizó que no necesariamente los sujetos deben encontrarse en condiciones de igualdad, sino que se refiere a la igualdad jurídica, es decir, el derecho de recibir el mismo trato a todos los que se encuentran en la misma situación de hecho, por tanto, el artículo 31 fracción cuarta se refiere a la igualdad ante la ley y su aplicación. En ese sentido, menciona los elementos que delimitan el 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

---

<sup>54</sup> Amatucci, Andrea, “Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino”, Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario, México, vol. I, núm. 1, enero-junio de 2014, p. 19.

<sup>55</sup> Pérez Portilla, Karla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Consejo Nacional Para Prevenir la Discriminación, 2005, p. 18.

<sup>56</sup> Jurisprudencia; P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43. RUBRO: EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

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 constitucional.

El legislador dispone, en materia de contribuciones, que deben gravarse de igual forma a las personas que se encuentran en igualdad de condiciones; en contra posición, como ya lo mencionamos, en un marco justo de contribuciones, se deben evaluar una serie de elementos, en cuanto a la situación del contribuyente, antes de gravar su riqueza, esto es, en caso de que la posea.

Pérez de Ayala, sostiene una afirmación que retomamos, al decir que de los principios de igualdad y capacidad contributiva “(...) se deduce la justicia distributiva, y a los cuales se añade el hecho de que quien disponga de más medios debe, en justicia, de contribuir más que proporcionalmente”<sup>57</sup>.

La igualdad en este caso, se refiere al hecho de que no debe haber privilegios en las leyes tributarias, se deben aplicar a todos más no en igualdad de circunstancias, puesto que los contextos cambian de un contribuyente a otro en razón de sus necesidades, es ahí donde la capacidad contributiva juega un papel importante al determinar hasta que grado la persona puede aportar al gasto sin verse afectada en sus prioridades, es por ello que acertadamente se les atribuye la facultad de justicia distributiva a la igualdad y capacidad contributiva.

En este mismo sentido, Gabriela Ríos afirma que “el hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar, desde el punto

---

<sup>57</sup> Pérez de Ayala, J. L., citado por Gallego Peragón, José Manuel, *Principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003, p. 151.

de vista cuantitativo, no implica que la situación impositiva tenga que ser a su vez idéntica. El trato preferencial siempre habrá de estar sustentado en el contenido del principio de capacidad contributiva”<sup>58</sup>.

Efectivamente, puede que la situación económica sea similar, pero su capacidad contributiva siempre será diferente para cada persona, en virtud de que su situación personal o familiar es distinta en todos los sentidos, por consecuencia justo ahí es donde cambia su riqueza, para unos más, para otros menos y será con base en ello, que deberán contribuir de manera desigual.

#### d) Principio de Capacidad Contributiva.

El principio de proporcionalidad tomado del derecho Alemán en el siglo pasado<sup>59</sup> e inserto en nuestra Constitución que data de 1917, “tiene sus raíces en el derecho natural. La idea de que <<los medios de actuación del Estado deberán ser proporcionales a sus fines>> era un postulado común de la construcción iusnaturalista<sup>60</sup>.

Debido a la importancia que tienen los tributos para el sostenimiento de la economía de una nación, en 1776, el filósofo y economista escocés Adam Smith publicó su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones*, en libro Quinto, Capítulo II, Parte II, “De los impuestos”, expone los principios que éstos deben observar, el primero de ellos dice lo siguiente:

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a los ingresos que disfruten, bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran Nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto de sus copropietarios, los cuales sin excepción, están obligados a contribuir en

---

<sup>58</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 94.

<sup>59</sup> Nota: “La cuna de este principio es el derecho administrativo prusiano del siglo XIX; en efecto, el derecho alemán es el impulsor de su conocimiento como principio constitucional...” Véase en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho tributario”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano *et al (coords.)*, *Derecho fiscal homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014, p. 62.

<sup>60</sup> *Idem*.



proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de ésta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición<sup>61</sup>.

Esto en cuanto a la forma de contribuir por parte de los ciudadanos, menciona que deben contribuir respecto de los ingresos que disfruten, tomando en cuenta que ese disfrute es porque ya se han satisfecho las necesidades primarias del individuo.

Retomando lo anterior, referimos lo que menciona Amatucci, respecto a que “el actual método de interpretación de la ley tributaria debería reconsiderar la riqueza de contenido que encierra el deber de contribuir en función de las propias posibilidades, entendido también como idoneidad de respetar el bien común”<sup>62</sup>. Se aclara, que si la ley considera estudiar la riqueza de la persona, antes de imponer contribuciones, si estaría respetando el bien común -como se refiere anteriormente- considerando adecuadamente que hablar de riqueza significa poder contribuir al gasto público.

Recordemos que la capacidad contributiva, es aquella que surge en la doctrina Europea, sin embargo, ha ido adquiriendo auge en la doctrina mexicana, incluso en la Suprema Corte de Justicia, al adquirirla como un concepto que viene a complementar el principio de proporcionalidad tributaria, establecido tal cual en la Carta Magna<sup>63</sup>.

Por consiguiente, el más alto Tribunal del país se ha esmerado en estudiar el juego que toma la capacidad contributiva como tal en la legislación

---

<sup>61</sup>Esquivel Vázquez, Gustavo Arturo, “Consecuencias de la inobservancia del Principio de proporcionalidad y equidad en las contribuciones”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año IV, núm. 11, 2001, p. 27.

<sup>62</sup> Amatucci, Andrea, “Los fundamentos del principio de capacidad... *op. cit.*, p. 28.

<sup>63</sup>Nota: Las doctrinas jurisprudencial y académica han aceptado pacíficamente que la capacidad contributiva como derecho fundamental se deduce del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución federal, no obstante que no esté expresamente señalado como tal, sino que por interpretación jurisprudencial se ha introducido el principio de capacidad contributiva —elaborado doctrinalmente en Italia y España— en nuestro derecho... Véase en Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el Derecho tributario mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 2009, p. 5.

mexicana, para ello hacemos referencia al bien fundamentado voto emitido por un ministro<sup>64</sup> de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde expresa:

Es cierto que el principio de proporcionalidad tributaria exige que las manifestaciones de capacidad económica que no sean idóneas para contribuir, no se vean afectadas por el sistema fiscal y, adicionalmente, que el impacto económico que representan los tributos, no deben dejar de valorar el variado grupo de necesidades que en cada caso intervienen en el resguardo de las necesidades elementales, ajustándose a los distintos niveles de capacidad contributiva, cuando ésta permite la imposición de gravámenes.

Como bien nos lo han hecho saber, “el objetivo o el fin de los tributos siempre va a ser recaudar dinero, es decir, hacer una detracción dineraria al contribuyente...”<sup>65</sup>, detracción que el legislador no toma en cuenta al establecerlos y recaudarlos es la aptitud cualitativa del contribuyente, degradando así, la capacidad para contribuir.

Como referencia a lo anterior, la capacidad contributiva, se debe reconocer como un elemento mediante el cual se pondera la distribución de las cargas y beneficios, o bien la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar lo que actualmente ocurre y que ha sido motivo de disputa por la doctrina para defender que no existan cargas excesivas o beneficios exagerados, y que la exigencia de tributos<sup>66</sup> sea siempre basándose en la justicia distributiva<sup>67</sup>.

---

<sup>64</sup> Valls Hernández, Sergio A., Voto concurrente del amparo en revisión 2237/2009, consultado en <http://www2.scjn.gob.mx/juridica/Engroses/Cerrados/VotoPar/09022370.002.doc> al 24 de marzo del 2016.

<sup>64</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el Derecho...* op. cit., p. 67.

<sup>66</sup>Nota: Ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. Véase en Fernández- Vázquez Maeso, Miguel Ángel, “Disposiciones generales del ordenamiento tributario y cuestiones comunes a todos los procedimientos”, en Peláez Martos, José María y Guaita Gimeno, Juan José (coords.), *Esquemas de Derecho tributario*, 2ª edición, Valencia, España, Editorial Tirant lo Blanch, 2008, t. VIII, p. 24

<sup>67</sup> Nota: La justicia distributiva reclama que el individuo se beneficie de los gastos públicos en función de sus necesidades. El bien común se distribuye en función de los méritos en la comunidad (valor). El

A manera de hacer precisiones tomamos la definición del autor Bonifazel acerca del principio de capacidad contributiva:

Es el enfoque al problema de la equidad en la estructura impositiva conforme al cual la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por esta, el bienestar económico o nivel de vida de cada causante. Es la regla adoptada por la mayoría de las legislaciones modernas. Generalmente es aceptado que, dependiendo de los beneficios que reciban del gasto de los fondos públicos, los económicamente fuertes, los que disfrutan de un nivel de vida elevado, están obligados a contribuir con una porción mayor de su ingreso a satisfacer los gastos públicos, y que a medida que descienda el nivel económico, los causantes contribuyen con una porción cada vez menor de sus recursos...<sup>68</sup>.

A su vez, Rezzoagli<sup>69</sup> cita la idea fundada de Griziotti, quien manifiesta dos criterios importantes que se deben tomar en cuenta para que el Estado llame a concurrir al gasto público<sup>70</sup>, estas ideas son:

- pago en función de lo que tengo (capacidad contributiva), aplicable “plenamente” a los impuestos.
- Pago en función de lo que recibo (principio del beneficio), aplicable a las tasas y contribuciones especiales”

Para Diego Freedman, los dos elementos a considerar para concretar la capacidad contributiva son: “... que el hecho imponible debe manifestar

---

tributo tiene que mantenerse dentro de los límites delineados por el fin al que se orienta el bien común. La ley debe establecer un equilibrio adecuado para que se cumplan ambas exigencias. Véase en Amatucci, Andrea, “Los fundamentos del principio de capacidad contributiva...”, *op. cit.*, p. 20.

<sup>68</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, “Principio de capacidad contributiva” en Enciclopedia Jurídica Mexicana M-P, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, 2002, t. V, p. 722.

<sup>69</sup>Rezzoagli, Luciano Carlos, “El principio de capacidad contributiva: alcance y manifestación en los tributos”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Argentina, Nueva Época*, año 8, núm. 8, 2010, p. 184.

<sup>70</sup>Nota: “se ha afirmado que antes que el deber de concurrir a los gastos públicos es un deber de solidaridad y que la riqueza del sujeto se manifiesta no solo como derecho, sino que también como deber para la realización de los fines comunes...” véase en Moschetti, Francesco, “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, trad. de Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, vol. LIII, núm. 269, septiembre- diciembre 2003, pp. 528-529.

riqueza... el segundo elemento a considerar es que el sujeto incidido por el tributo no debe verse afectado en la satisfacción de sus derechos humanos”<sup>71</sup>. Compartimos esta idea, en función de que justo en la riqueza es donde se encuentra esta aptitud de aportar al erario, y la posee como consecuencia de haber concluido en primer término con sus necesidades primordiales -mínimo vital- y las de las personas que estén a su cargo, si es así, entonces podemos decir que cuenta con capacidad para contribuir.

Esta riqueza de que se habla obviamente debe ser la que posee en el momento actual, es decir, el legislador no puede tomar en cuenta la riqueza que en un momento poseyó el sujeto pasivo, o bien tampoco puede hacer deducciones sobre la riqueza que en un futuro se pueda obtener.

García Bueno también hace referencia a los supuestos que pueden contribuir a una mejor y más justa recaudación, sin implementar la coacción por parte del Estado, haciendo referencia a la riqueza global, que es el punto medular que debe atacar el Gobierno al implementar las contribuciones.

(...) riqueza global ha de tomarse en cuenta para llamar a los sujetos a participar en el concurso de los gastos públicos (presupuesto); empero, la elección de los hechos normativos del tributo, por parte del legislador, convendrán ajustarse a los límites establecidos por la Constitución, cuando tomen en cuenta la aptitud del contribuyente (límite); y por último, es indispensable el surgimiento de criterios de uniformidad, para asegurar la igualdad de tratamiento a igualdad de condiciones <parámetro> (...) <sup>72</sup>

Es pertinente abordar que los parámetros de los que habla el citado autor, bien podría ser la propuesta y aplicación del derecho al mínimo vital como un derecho fundamentado en la dignidad de la persona y el principio de capacidad contributiva.

---

<sup>71</sup>Freedman, Diego, “Capacidad contributiva y pobreza. Crónica de una reformulación posible”, *Lecciones y Ensayos*, Argentina, año 2004, núm. 80, p. 515.

<sup>72</sup>García Bueno, Marco César, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en *Manual de derecho tributario*, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.).., México, Porrúa, 2005, p. 33.

Al respecto, el Tribunal Supremo, emite su resolución<sup>73</sup> en cuanto a la proporción en que se le gravará su riqueza al contribuyente, afirmando que sea ésta en la medida que posee capacidad para contribuir, formalizándolo con la sentencia que fue votada y aprobada por la primera sala de este tribunal, afirmaron que este principio radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Por consiguiente, para considerar que un gravamen es proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Dada la importancia de justicia de este principio contributivo, debe existir un equilibrio dentro de cada situación económica, tomando en cuenta que es diferente para cada caso, por lo cual sería lo más viable y justo, que con base en ello, se cuantifiquen los tributos que debe cumplir todo mexicano, considerando que las personas que tienen un ingreso más alto podrán y deberán contribuir en razón al mismo.

Caso diferente es un contribuyente que percibe menor recurso, en consecuencia la capacidad contributiva encierra una riqueza, la cual se manifiesta después de que el sujeto pasivo haya satisfecho cuando menos sus necesidades primarias y las de su familia o dependientes económicos.

Por lo cual, es pertinente retomar lo que propone Moschetti, sobre los sujetos obligados a contribuir, "(...) quienes contribuyen a los gastos públicos deben pagar en razón a la capacidad contributiva propia y no ajena; de otro,

---

<sup>73</sup>Tesis Aislada: 1a. CLXVIII/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, abril de 2014, p. 804. RUBRO: DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

que la capacidad contributiva debe hacer surgir un deber de contribuir a los gastos públicos para los titulares de la misma y no para otros”<sup>74</sup>.

Además de identificarse con la idoneidad del sujeto por concurrir a la cobertura de los gastos públicos, la capacidad contributiva es útil a los efectos de establecer un parámetro de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario normativo<sup>75</sup>.

Nos apegamos a esta afirmación, siguiendo la hipótesis expresada anteriormente, el legislador al imponer tributos debe razonar primero sobre la aptitud de pago del contribuyente, respecto de la riqueza que posee después de cubrir las necesidades y situaciones propias. Es decir, “la capacidad contributiva, en su carácter de principio constitucional, señala los límites y las condiciones a los cuales se subordina el ejercicio del poder tributario del ente público”<sup>76</sup>.

En consecuencia, pensamos que hay una falsa afirmación al referirse que la capacidad económica es exactamente igual a la capacidad contributiva. Si bien es cierto están extremadamente ligadas; sin embargo no tienen el mismo fin, a nuestro juicio la capacidad económica refiere a la manifestación de que tiene la capacidad de ser sujeto pasivo en la relación tributaria.

Diferente es que la capacidad contributiva<sup>77</sup> solo manifieste la aptitud para poder contribuir en base a su economía. Esta capacidad, “puede y debe informar todo tipo de prestaciones patrimoniales públicas establecidas por la ley, susceptibles de procurar ingresos públicos para el Estado y los demás entes”<sup>78</sup>.

---

<sup>74</sup>Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 233.

<sup>75</sup>García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, pp. 51-52.

<sup>76</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad... op. cit.*, p. 147.

<sup>77</sup>Nota: Es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjuicio de la supervivencia de la organización económica gravada. En particular, puesto que la supervivencia de la economía privada quedaría excluida si el Estado pretendiese detraer no solo el fruto parcial... sino también y sobre todo la propia fuente, el legislador tributario no podrá asumir como presupuesto del tributo una riqueza actual que constituya fuente productiva... Véase en Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva... op. cit.*, p.74.

<sup>78</sup> García de la Mora, Leonardo, y Martínez Lago, Miguel Ángel, *Derecho financiero... op. cit.*, p. 29.

Es de vital importancia "... poner de manifiesto que en el sistema tributario mexicano no es lo mismo referirse a capacidad contributiva que a capacidad económica, como se promulga en el derecho español y alemán..."<sup>79</sup>.

La doctrina clásica española influenciada por la italiana, comienza empleando el epíteto contributiva para acabar utilizando más modernamente el de económica. Adjetivos, en cualquier caso, referidos a la capacidad de los sujetos que son llamados por ley a solventar las cargas del Estado.

Referente a estas dos definiciones, Guervós Maíllo realiza un estudio comparativo entre estos dos principios, el de capacidad contributiva y capacidad económica del causante, con el cual llega a una inteligente conclusión:

... la capacidad económica sirve de fundamento a la capacidad contributiva. La capacidad contributiva es una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular. Capacidad económica, en cambio, es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder. La determinación de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta no sólo la riqueza manifiesta sino, a su vez, la aptitud del sujeto para contribuir. Tal aptitud significa capacidad económica de pagar el tributo, posesión de una riqueza en la medida necesaria para hacer frente a la obligación fiscal. En definitiva la capacidad contributiva se compone de dos elementos: su manifestación a través de un índice de riqueza general y su individualización...<sup>80</sup>.

Reafirmamos que la capacidad económica es "la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no es constitucionalmente posible exigir tributos a quien carece de ella, es decir, los presupuestos

---

<sup>79</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el Derecho...*, op. cit., p. 4.

<sup>80</sup>Guervós Maíllo, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva" en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Porrúa, México, 2002, p.769.

generadores de obligaciones tributarias solamente pueden recoger hechos que exterioricen la existencia de esta”<sup>81</sup>.

Es claro afirmar que si el obligado a contribuir no cuenta con elementos cuantitativos -ingresos- suficientes, pues en obvio razonamiento, éste carece de total capacidad contributiva; por ende, el Estado no debería exigir el pago de impuestos, aun y cuando el hecho ya haya generado el tributo.

“La capacidad contributiva como límite al poder tributario, que se traduce en la necesaria conexión del presupuesto de hecho con una manifestación objetiva de riqueza -renta, patrimonio o gasto-, deja paso ahora a otro elemento cuyo contenido es relacional, porque se grava el volumen de recursos en función de las necesidades del sujeto obligado”<sup>82</sup>.

Deducimos que cuando el autor habla de otro elemento se refiere a la figura que da paso a la capacidad de contribuir, después de haber complacido sus necesidades primarias que le permitirán subsistir. Esta figura es conocida como mínimo vital.

## CAPÍTULO SEGUNDO. EL MÍNIMO VITAL COMO DERECHO HUMANO EN MATERIA TRIBUTARIA

### 2 El Mínimo Vital

El mínimo vital es una figura que se acuñó en Europa, donde también se le conoce como “... mínimo exento, mínimo vital, mínimo vital no sujeto a imposición o mínimo no imponible”<sup>83</sup>. Nace de la necesidad de proteger los derechos fundamentales que toda persona como habitante de una nación posee, siendo estos: salud, educación, vivienda, vestido y sobre todo una alimentación adecuada. Todos en conjunto garantizan una forma digna de vivir, por consiguiente puede ser visto como el Derecho al Mínimo Vital.

---

<sup>81</sup> González, Eusebio, y Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario I, op. cit.*, p. 154.

<sup>82</sup> García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva, op. cit.*, p. 248.

<sup>83</sup> Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano et al (coords), *Derecho fiscal, homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014, p. 106.



Esta figura, un tanto nueva para nuestro país, ha sido blanco de interpretación por los estudiosos de las leyes fiscales, como ya lo definimos en el apartado de configuración jurídica, éstos –doctrinarios- han encontrado su fundamento principalmente en dos principios vitales, asentados en la Carta Magna, Dignidad Humana y Capacidad Contributiva.

Es por esto, que la premisa más importante del derecho al mínimo vital, es sin duda la dignidad de la persona, como bien lo afirma Daniel Herrera “una sociedad justa puede ser realizada solamente en el respeto de la dignidad trascendente de la persona humana...”<sup>84</sup>.

La justicia cobraría su fin, en cuanto el Gobierno respete en primer lugar la subsistencia digna de la persona y en función de ello se encargue de recabar lo que le corresponde al Estado con el fin de contribuir para el gasto público.

Si el legislador pone la suficiente atención en lo que conlleva el mínimo de subsistencia, se daría cuenta de forma inmediata que éste “...tiene un firme anclaje constitucional. Por una parte, la dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad impiden que se someta a tributación a aquellas personas que no superan el mínimo existencial”<sup>85</sup>.

Entonces se consideraría que, en este sentido, es donde entra la falta de capacidad contributiva, si los medios no le alcanzan para subsistir, pues, en menor medida, le alcanzaría para aportar al gasto del Estado. De esta manera consideramos importante que entren a la legislación tributaria la dignidad garantizando como “derechos aquellos bienes básicos para la autonomía y el bienestar básico de las personas como exigencia de su propia dignidad”<sup>86</sup>.

Un punto medular de la dignidad se centra en que “la persona no puede llevar una vida digna sin una vivienda digna donde resguardarse y desarrollarse

---

<sup>84</sup>Herrera, Daniel Alejandro, “La dignidad humana. Fundamentos antropológicos”, en García Fernández, Dora y Laurent Pavón, Angélica (coords), *Vida humana, familia y bioderecho*, México, Tirant lo blanch, 2015, p. 71.

<sup>85</sup> Herrera Molina, Pedro M., “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en Fernández, Javier Martín (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid- Barcelona, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000, Monografías Jurídicas, pp 1-2.

<sup>86</sup>Vicente Giménez, Teresa, *La exigibilidad de los derechos sociales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, Colección Derechos Humanos, p. 33.

personal y familiarmente. Hay muchos derechos de los llamados fundamentales cuya consecución es muy difícil, incluso imposible, si el individuo no cuenta con una vivienda digna y adecuada”<sup>87</sup>.

Coincidimos con ésta afirmación, viéndolo desde la óptica de la dignidad, si no se cuenta con un hogar digno donde refugiarse, difícilmente se llegará a la satisfacción de las demás necesidades que el hombre necesariamente debe tener para su subsistencia y, por consecuencia, la de su familia; para ello el Estado debe garantizarlo solo porque así lo establece la Carta Magna.

El gasto público directo en vivienda contribuye positivamente a disminuir la desigualdad, no de forma elevada, pero si significativa y con un fuerte carácter progresivo, por lo que la tendencia descendente de las partidas presupuestarias de gasto destinadas a vivienda... debería cambiar para asegurar unos mayores recursos destinados a la promoción de viviendas protegidas, en propiedad o alquiler, destinados a aquellos hogares con menores recursos...<sup>88</sup>.

Otra premisa importante que debe observar el legislador es considerar, que “si la renta obtenida por el contribuyente no supera el importe de sus necesidades existenciales -y las de las personas que de él dependen- no existe una riqueza disponible que pueda someterse a tributación”<sup>89</sup>. Esto basado principalmente en el principio de dignidad humana del que hemos estado comentando.

A primera vista, no parece que el principio de dignidad de la persona garantice el mínimo existencial en aquellos supuestos en que la renta del contribuyente desborde claramente el mínimo de existencia<sup>90</sup> en lo personal y familiar. En tales casos, prescindir del mínimo existencial no situaría al sujeto en una situación de indigencia, sino que equivaldría a acentuar la

---

<sup>87</sup> Borgia Sorrosal, Sofía, *El derecho constitucional a una vivienda digna... op. cit.*, p. 58.

<sup>88</sup> Sánchez Martínez, María Teresa, citado por Borgia Sorrosal, Sofía, *El derecho constitucional a una vivienda digna. Régimen tributario y propuestas de reforma*, Madrid, Dykinson, 2010, Colección Fiscalidad, p. 123.

<sup>89</sup> Herrera Molina, Pedro M., “Fundamento y consideración del mínimo... op. cit.”, p. 2.

<sup>90</sup> Éste ha de cubrir al menos las necesidades de alimentación, vestido y vivienda, relaciones sociales y cultura propias de una vivienda mínimamente digna, véase en Herrera Molina, Pedro M., “Fundamento y consideración del mínimo... op. cit.”, pp. 2- 3.

progresividad del gravamen<sup>91</sup>. Es decir, que si no se considera el mínimo vital en su esfera de cumplir con la dignidad humana del causante, el impuesto tomará como referencia su capacidad económica o ingresos obtenidos en su totalidad, dejando de lado el derecho constitucional que la Constitución otorga.

El autor Angotti afirma, “el derecho a la vivienda es mucho más que el derecho al techo y a la casa: <<incluye el derecho a una vida sana y segura en una comunidad vivible, con servicios de agua y desagüe, transporte, educación y espacios verdes>>”<sup>92</sup>. De consonancia con este autor, decimos que la vivienda encierra todos los elementos vitales, que en cierta forma el Estado está privando a sus gobernados, al dejar de lado la garantía del derecho al mínimo vital bajo este principio de dignidad humana.

Por último, insistimos en que no se debe gravar los ingresos necesarios para vivir con dignidad así como lo afirma García en su análisis:

“los recursos económicos para conservar a la familia dentro de los parámetros del principio de dignidad humana, no deben ser conceptualizados como renta gravable. La renta que se debe gravar es la que queda después de que el contribuyente, o la unidad familiar, han satisfecho sus necesidades primarias<sup>93</sup>.

El derecho a un mínimo vital ha sido analizado por la doctrina y retomado apenas y de manera ambigua por la jurisprudencia, debido a que la Suprema Corte de Justicia no se ha adentrado realmente en su estudio, aun cuando el mínimo vital protege derechos humanos y fundamentales que salvaguarda la Constitución, la cual demanda al Estado su protección.

Los derechos humanos consagran la dignidad de toda persona en las diferentes esferas que comprende su existencia; así, este concepto debe prevalecer en todo el ordenamiento jurídico para ofrecer al individuo una vida

---

<sup>91</sup>*Ibidem*, p. 3

<sup>92</sup>Angotti, T, “Mercado global, territorio urbano, derecho a la vivienda y los mitos del norte”, en Zi ccardi, A, y González, A (coord.), *Habilidad y Política de Vivienda en México*, México, PUEC-UNAM, 2015, p. 589-597.

<sup>93</sup> García Bueno, Marco César, “La protección del mínimo imponible en el sistema fiscal mexicano”, en *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Guanajuato, México, vol. I, núm. 1, enero- junio de 2014, p. 61.

decorosa; no obstante, que este derecho es uno de los fundamentos del mínimo vital destinado a evitar una vida en situación de penuria, al satisfacer las necesidades básicas de las personas, no se reconoce.

Herrera Molina señala al respecto que “el hombre, antes que nada, requiere satisfacer sus necesidades primarias, a partir de las cuales se marcará la línea que establece la diferencia entre el sujeto contribuyente y el no contribuyente. Un primer supuesto en la búsqueda de la capacidad contributiva es la existencia de recursos económicos, y, un segundo, que se encuentren por encima del mínimo vital de la persona”<sup>94</sup>.

En este mismo orden, aclaramos que el tener capacidad económica no significa necesariamente, que se tiene la capacidad de contribuir; el mínimo vital requiere que exista una capacidad contributiva —dentro de los parámetros de la capacidad económica— necesaria para satisfacer los requisitos vitales de subsistencia, solo después de realizar tal cumplimiento, si se posee riqueza, entonces, hay capacidad para contribuir al gasto público.

Según García Bueno, “la inclusión del mínimo exento en el ámbito tributario, implica para el gobernante ofrecer una serie de beneficios y subvenciones a un cúmulo amplio de gobernados, con el objetivo de equilibrar su situación económica, evitando la inequidad en las aportaciones que estos últimos realicen para el concurso de los gastos públicos”<sup>95</sup>.

Aunque ya existen beneficios como las deducciones y exenciones en la ley del impuesto sobre la renta, estas no son suficientes, por tanto, no garantizan el nivel de vida digno que aboga la Constitución, lo único que se logra con esta legislación fiscal, es lo contrario a la erradicación de la pobreza del país.

Desde este análisis se considera que para que exista un mínimo exento se debe empezar por subjetivar el impuesto, atendiendo a una capacidad contributiva subjetiva consistente en gravar “la renta de las personas físicas de

---

<sup>94</sup>Herrera Molina, citado por Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, núm. 9, p. 18.

<sup>95</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op. cit.*, p. 212.

acuerdo con sus circunstancias personales y familiares”,<sup>96</sup> no puede pretenderse exigir el pago de impuestos cuando la renta apenas alcanza para cubrir lo más elemental.

Analizamos que realmente la ciudadanía está indefensa, carente de los instrumentos que proporciona el estado de derecho<sup>97</sup>, lo que da lugar a que los afectados utilicen lagunas legales para defraudar la ley tributaria a fin de no poner en riesgo los recursos necesarios para la sobrevivencia o la vida digna<sup>98</sup>.

Caso contrario es el de las personas que poseen la riqueza y pueden contribuir, pues se encuentran en la mera satisfacción de sus intereses vitales. Estos sujetos no se encontrarán nunca en un estado de indefensión, ya que su dignidad humana también se verá protegida por el mínimo vital a través del principio de equidad. De acuerdo con Pedro Herrera:

En el caso de los “ricos” el principio de dignidad de la persona solo garantiza el mínimo existencial a través del principio de igualdad. Esto explica que a partir de ciertos umbrales de renta sea constitucional suprimir aquellas partidas del mínimo de existencia que constituyan un presupuesto común para todos los contribuyentes (alimento, habitación y vestido). En tales casos la supresión del mínimo existencial equivale a un aumento de progresividad<sup>99</sup>.

Lo anterior en aras de que el sujeto o su familia, aunque conserven una situación económica estable, sean protegidos en caso sufrir deficiencias — enfermedades, capacidades diferentes— que deberán ser tomadas en cuenta por el mínimo antes de gravar sus ingresos.

---

<sup>96</sup>Casado Ollero, Gabriel “Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho imponible. Rentas exentas”, en César García Novoa, *et al* (coords.), *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2000, p. 33.

<sup>97</sup>“Pretender que pague el impuesto quien tiene una renta apenas suficiente para sobrevivir, sería probablemente inícuo y, sin duda, políticamente inoportuno. Pero en todo caso, y sobre todo sería inútil y antieconómico”, Berliri, Luigi Vittorio, *El impuesto justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986, p. 249.

<sup>98</sup>“El ciudadano, en consecuencia, ante las fuertes cargas tributarias contrarias a los principios de equidad y de capacidad contributiva, opta por buscar resquicios legales para eludirlas y disminuirlas. Las normas fiscales, en la gran mayoría de los casos, resultan ampliamente injustas”, véase en García Bueno, Marco César “La protección del mínimo imponible... *op. cit.*, p. 57.

<sup>99</sup>Herrera Molina, Pedro, “Fundamento y configuración del mínimo personal... *op. cit.*, p. 3.

Un punto importante a considerar es lo señalado por el tratadista Berliri, respecto a la postura del fisco sobre el estado de cosas, que expresa en los siguientes términos:

“...no existe en realidad esa razón de conveniencia que pueda persuadir al fisco a renunciar a la detracción del impuesto sobre rentas producidas por debajo del mínimo alimenticio. Pero es muy dudoso que falten también razones de justicia persuasivas, siempre y cuando, la imposición sobre la renta se postule referida a la sola función reproductiva de los servidores públicos”<sup>100</sup>.

Parece evidente que el fisco jamás verá la necesidad de los que menos tienen por encima de los intereses del Gobierno, pues por razones de política fiscal su único objetivo es recaudar para beneficio del Estado o de sus representantes. En este sentido, vale incursionar en propuestas como la del presidente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en un diálogo llevado a cabo por la organización “El México que queremos”, donde sugiere que el mejoramiento de la situación económica del país se daría “aumentando el IVA, y bajando los impuestos al trabajo y, a la creación de empleos y la inversión”<sup>101</sup>, con el fin favorecer a los más vulnerables.

Lo dicho por el presidente sobre la reducción de los impuestos al trabajo y a los que gravan las actividades que permiten generar nuevos empleos, ayudaría, principalmente, a las personas que necesitan hacerse de recursos económicos y sin duda incrementaría la economía del país.

Sin embargo, el aumento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) no beneficiaría a los que menos tienen, pues este gravaría los productos que cubre las necesidades de todo ser humano<sup>102</sup>, lo cual indica que seguirá careciendo de capacidad apta para concurrir al gasto<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> Berliri, Luigi Vittorio, *El impuesto... op cit.*, p. 250.

<sup>101</sup> Nota periodística publicada por el diario *El Financiero*, véase en <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/08/02/ocde-llama-eliminar-privilegios-fiscales> consultada al 20 de noviembre del 2016.

<sup>102</sup> “(...) tan importante es eximir de la tributación las rentas necesarias para las necesidades vitales del hombre como no gravarlas posteriormente con impuestos indirectos”, en Cencerrado Millán, Emilio, *El*

Por otra parte, es conveniente traer a colación los diferentes tipos de mínimo exento:

1. Mínimo Personal que se corresponde con el mínimo exento que el propio contribuyente necesita para su sustento.
2. Mínimo por Descendientes asociado a los gastos necesarios para atender a hijos y otros descendientes que el contribuyente tenga a su cargo.
3. Mínimo por Ascendientes para el caso de que el contribuyente tenga que atender a sus padres y/u otros ascendientes.
4. Mínimo por Discapacidad como complemento por gastos adicionales que llega a tener un contribuyente por discapacidad personal reconocida o discapacidad de descendientes, ascendientes y resto de personas a su cargo<sup>104</sup>

## 2.1 En el ámbito personal

El mínimo vital, exento o procura existencial<sup>105</sup> ha sido objeto de estudio por parte de doctrinarios que se interesan por abundar en el tema, a fin de que se difunda y se promueva respetar tan importante derecho que casi podemos afirmar la mayoría de los contribuyentes desconocemos su objetivo.

“... el objeto del derecho al mínimo vital abarcan todas aquellas medidas necesarias para evitar que un individuo se vea inconstitucionalmente, reducido en su valor como persona, precisamente por no contar, con las condiciones suficientes, para determinar una existencia mínima digna”<sup>106</sup>.

No por el hecho de no poseer riqueza deja de tener valor como humano, para eso se deben fijar los tributos con criterios de justicia, refiriéndonos a ella

---

*mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1999, Monografías Jurídicas, p. 15.

<sup>103</sup> Como acertadamente manifiesta Moschetti “la aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza solo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares”, en Francesco Moschetti, *El principio de Capacidad Contributiva... op. cit.*, p. 267.

<sup>105</sup> Nota: La “*procura existencial*... fue desarrollado por Ernst Forsthoff para explicar aquellas nuevas funciones y responsabilidades que empezó a asumir el Estado en la moderna sociedad industrial, y que estaban encaminados a asegurar la existencia de todos los individuos”, Véase en Indacochea Prevost, Úrsula, “El Derecho al Mínimo Vital... *op. cit.*”, p. 262

<sup>106</sup> Saucedo Lugo, Carlos Alberto, “El Derecho al Mínimo Vital y su relación con la materia tributaria”, *Revista Internacional de Derecho y Ciencias Sociales*, México, núm. 15, invierno 2009, p. 192.

afirmando que se debe exigir las contribuciones siempre en razón de sus posibilidades.

Es preciso aclarar que no existe un concepto tal cual acerca del mínimo vital; sin embargo, la doctrina ha realizado diversas aportaciones, para García Bueno, según su indagatoria, el mínimo exento es:

...una figura general, valora la aptitud contributiva del sujeto en el momento en que nace la obligación tributaria. No se tipifica como un supuesto de no sujeción, puesto que el hecho imponible ya se realizó, aun cuando no alcanza la cuantía necesaria para su pago, y no existe, a su vez, la pretensión de una aclaración impositiva<sup>107</sup>.

Claramente desde el momento en que se realiza el hecho generador, surge la obligación tributaria de imponer un impuesto el cual debe garantizarse en favor del Estado, pero esta garantía –pago- debe realizarse una vez que se verifique que se tiene la capacidad para contribuir, es ahí donde aparece el mínimo vital.

Por otro lado, Carmona Cuenca se refiere a las necesidades básicas del contribuyente, explicando, que “cuando hablamos del derecho a un mínimo vital debemos referirnos al derecho de todos los individuos que forman una comunidad a contar con una cantidad mínima para hacer frente a sus necesidades más básicas...”<sup>108</sup>. Precizando que las necesidades primordiales son la alimentación sana, vestido, vivienda, educación adecuada, etc., que indiscutiblemente debe satisfacer el sujeto pasivo antes de concurrir con el gasto público.

En un primer apartado Moschetti afirma que “el mínimo exento no es un mínimo vital para lograr la supervivencia, sino un mínimo para una existencia libre y digna y no solo para el contribuyente sino para la familia entera”<sup>109</sup>. Este autor contrapone el término “vital” con el de supervivencia, fundamentando que no es el fin sobrevivir, sino vivir con dignidad y oportunidades para tener un

---

<sup>107</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op. cit.*, p. 216.

<sup>108</sup> Carmona Cuenca, Encarna, “El Derecho a un Mínimo Vital con especial referencia a la Constitución Española de 1978”, *Estudios Internacionales*, Chile, año XLIV, vol. 44, núm. 172, mayo-agosto 2012, p. 63.

<sup>109</sup> Moschetti citado por Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la... op. cit.”, pp. 106 y 107.



mejor nivel de vida. Cosa que de acuerdo a la constitución -artículo 1- las leyes deben encargarse de proporcionarlos, pero los legisladores lo dejan de lado, llegando a su único fin que es recaudar a como dé lugar.

Como lo planteábamos anteriormente, el Estado debería garantizar esas necesidades, por el simple hecho de que es una obligación que le confiere la ley fundamental, sin embargo existe ese déficit constitucional por parte del legislador y autoridades recaudadoras.

Para Pauner Chulvi el mínimo exento “responde a la prohibición constitucional de considerar como expresión de capacidad contributiva aquellos ingresos que son apenas suficientes para las necesidades elementales de la vida, lo que responde al principio de justicia”<sup>110</sup>.

De acuerdo la anterior afirmación, complementamos que sería más flexible valorar la situación tanto cualitativa -situación personal y familiar- como cuantitativa -capacidad económica o ingresos- del contribuyente, antes de gravarle sus ingresos, debiendo tomar en cuenta que “el contenido de la pensión mínima vital tiene que garantizar un mínimo desarrollo físico, intelectual y emocional al que deben coadyuvar sus progenitores, con objeto de dar cobertura a las necesidades de alimentación, vestido, educación, ocio, etc., ...”<sup>111</sup>.

En este sentido, consideramos prudente hacer un análisis comparativo sobre la situación<sup>112</sup> de una persona soltera, en vista de que satisfacer sus necesidades básicas es diferente a una que tiene a su cargo una familia, por tanto su obligación crece y su capacidad para contribuir con los impuestos disminuye.

Esto lo relaciona Carmona en su estudio, al concluir que:

---

<sup>110</sup>Pauner Chulvi citado por Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la ... *op. cit.*, p. 106.

<sup>111</sup>De la Iglesia Monje, María Isabel, “Pensión de menores tras la ruptura matrimonial y el Mínimo Vital”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Madrid, año LXXXIX, núm. 740, noviembre-diciembre 2013, p. 4170.

<sup>112</sup>Nota: “... el mínimo existencial debe garantizar también otras necesidades personales y familiares que no son idénticas para todos los individuos”, véase en Herrera Molina, Pedro M., “Fundamento y consideración del mínimo personal... *op. cit.*, p. 4.

... dejando aparte el caso de las personas que cuentan con suficientes medios propios para subsistir, estos recursos pueden provenir bien del pago de un salario a los trabajadores por cuenta ajena o bien de una cantidad periódica abonada por los poderes públicos a aquellos ciudadanos que no realizan un trabajo remunerado (desempleados, enfermos, discapacitados, etc.)<sup>113</sup>.

Derivado de esto, referimos que según la doctrina son “impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales del contribuyente... se llaman impuestos reales, al contrario, los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente”<sup>114</sup>.

Así pues, es verdad que el derecho al mínimo exento es para todos sin distinción, aclarando que cuando nos referimos a todos, estamos haciendo alusión a los sujetos pasivos que se encuentran como parte en el vínculo jurídico-tributario, y que cuentan con el poder apto para contribuir.

De igual forma, Manzoni en su estudio aporta que “el contenido del mínimo vital puede abarcar desde un mínimo, que vendría a garantizar la cobertura de las meras necesidades físicas del individuo, hasta un máximo, que tendría por misión cubrir las necesidades intelectuales y espirituales del individuo”<sup>115</sup> Entendiendo las necesidades físicas como todas aquellas que son consideradas vitales, así sea gozar de una sana alimentación para tener una buena salud, también una vivienda y vestido; por otro lado las necesidades intelectuales y espirituales, podemos traducirlas en la educación adecuada y un acceso a la cultura, es por ello que “no se debe gravar la riqueza para vivir con dignidad”<sup>116</sup>.

En otra de sus obras García<sup>117</sup> aporta que “el mínimo imponible tiene un papel cardinal al señalar el origen de la aptitud contributiva del sujeto. A medida

---

<sup>113</sup> Carmona Cuenca, Encarna, “El Derecho a un Mínimo Vital... *op. cit.*, p. 64.

<sup>114</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general de derecho tributario sustantivo*, tercera edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, p. 195.

<sup>115</sup> Manzoni, Ignacio, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, pp. 78-90.

<sup>116</sup> García Bueno, Marco César, “La protección del mínimo imponible... *op. cit.*, p. 47.

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 61.

que la riqueza crece y permite al individuo cubrir sus necesidades se convierte en apta para la contribución.” Definiendo que es precisamente a partir de la satisfacción y cumplimiento este —mínimo exento<sup>118</sup>— donde nace la capacidad contributiva, y a partir de su existencia el sujeto pasivo puede libre y obligatoriamente contribuir al erario público.

Por su parte, Herrera refiere la justicia tributaria mencionando que “solo la renta disponible refleja capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, si el mínimo existencial se sometiera a gravamen se estaría produciendo un reparto desigual -e incluso arbitrario- de la carga tributaria”<sup>119</sup>.

Concluimos que el mínimo exento, imponible, existencial o mínimo vital, como es conocido por la doctrina, debe tener un valor intrínseco dentro de la legislación tributaria en función de buscarlo “... donde la riqueza no está ya destinada a las necesidades mínimas de la vida”<sup>120</sup>, para dar paso así a la capacidad de contribuir.

## 2.2 En el ámbito familiar

La familia es un elemento fundamental a proteger por el mínimo vital al momento de gravar los ingresos, pues la renta obtenida no solo implica los gastos del sujeto pasivo, sino de las personas que se encuentren a su cargo (ya sea cónyuge, hijos, padres)<sup>121</sup>. Es por eso que las cargas de familia

---

<sup>118</sup> Nota: “...el mínimo exento debe cubrir los gastos indispensables para una vivienda digna (vivienda, vestido, manutención)...” Véase en Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento Español a la luz del Derecho Alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, P. 257.

<sup>119</sup> Herrera Molina, Pedro M., “Fundamento y consideración del mínimo personal y familiar”, en Fernández, Javier Martín (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 2000, p. 3.

<sup>120</sup> Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1999, Monografías jurídicas, p. 31.

<sup>121</sup> “La existencia de personas a cargo influye en la capacidad contributiva de los contribuyentes. Se debe tener un mecanismo técnico para disminuir la carga tributaria del sujeto obligado respecto del total de personas a cargo. Así, en aras de la protección del principio de capacidad contributiva es necesario que el fisco, o mejor dicho el legislador, tomen en cuenta las relaciones familiares que merman la aptitud contributiva del sujeto”. García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op cit.*, p. 244.

necesariamente deben ser protegidas por un mínimo<sup>122</sup>, para ello se deben establecer parámetros en los que se podría gravar la renta de la familia como unidad familiar.

En este sentido, se ha llegado a considerar que “el tratamiento que debe darse a la familia debe buscarse en la coexistencia de cinco principios impositivos de muy distinta filiación, capacidad económica, neutralidad, protección a la institución familiar, progresividad e igualdad [...]”<sup>123</sup>. Si bien es cierto, que entre los principales objetivos de la Constitución Política se encuentra la protección del ser humano y su desarrollo familiar, esto no aplica en la realidad, ya que:

“Se desvirtúa el objetivo del Estado cuando este permite, haciendo un uso de incorrecto de la potestad tributaria, gravar riquezas necesarias para la subsistencia de la familia. El mínimo vital debe proteger los recursos suficientes para vivir bien, para tener una vida digna, no solo del contribuyente, sino de las personas integradas en unidad familiar. La exención de cargas mínimas debe realizarse no solamente de acuerdo a la situación individual del sujeto, sino valorando, a su vez, su situación familiar”<sup>124</sup>.

Por esta razón, se sugiere la figura de tributación conjunta, es decir, las personas integrantes de una familia, se unirán constituyendo unidades familiares y estas deberán entrar a la relación jurídico tributaria como sujeto pasivo de la obligación, aunque claro, con un tipo de gravamen distinto al de las personas físicas considerando que serán dos o más personas las que unirán sus rentas.

“En el sistema de imposición separada es el gravamen de los individuos el que se trata de igualar, prescindiendo, en principio, de sus relaciones familiares. Para el sistema de imposición individual puro, los gastos

---

<sup>122</sup>Al respecto, “El reconocimiento del mínimo existencial no puede limitarse a las meras exigencias individuales, sino que también ha de abarcar necesariamente las exigencias familiares”, Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento... op cit.*, p. 40.

<sup>123</sup>Sánchez Pedroche, José Andrés, “La familia en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en García Novoa César, *et al* (coords.), *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2000, p. 148.

<sup>124</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op cit.*, pp. 211-212

necesarios para atender a las cargas familiares forman parte de la utilización de las rentas. En cambio, en el sistema de imposición conjunta, la comparación se establece entre la carga tributaria global que soporta la unidad familiar considerada y otras unidades o individuos. De este planteamiento se deduce que tan solo el sistema de imposición individual permite la completa equiparación entre los miembros de la familia y los individuos aislados en iguales circunstancias”<sup>125</sup>.

Como podemos darnos cuenta, el sistema fiscal en México, en cuanto a impuesto sobre la renta, puede mejorar pues tiene las bases para ello, le falta al legislador humanizarse un poco más, dejar su finalidad de recaudar en segundo término y establecer como prioridad la situación de los particulares en cuanto a satisfacer sus necesidades elementales o mínimo vital.

El mínimo familiar se calcula en España dependiendo del “número de descendientes y ascendientes que dependan del contribuyente. Como regla general, no procederá la aplicación de los mínimos familiares cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración o comunicación para obtener devolución por este impuesto”<sup>126</sup>.

De acuerdo con esto, es importante traer a relucir algunas cuestiones que percibe Francisco Cañal, respecto a la opción de tributación conjunta individuo- familia, pues estamos conscientes que esta hipótesis en la práctica sería buena opción, sin embargo suscita problemas respecto a la estructura del impuesto y el mismo legislador podría rechazarlas advirtiendo lo siguiente:

- En primer lugar merece singular atención tanto la correcta delimitación del grupo familiar a efectos del impuesto como el adecuado diseño de los deberes tributarios de sus componentes en lo referente a la declaración, el pago y la responsabilidad, con la posibilidad de configurar como sujetos pasivos a menores sin capacidad de obrar.

---

<sup>125</sup> Taboada, Paola, “La Unidad Familiar como Sujeto Fiscal”, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1981, pp. 332-333.

<sup>126</sup> Álvarez Martínez, Joaquín et al., *Los Impuestos en España... op, cit.*, pp. 178-179

- En segundo lugar es necesario establecer los criterios para imputar los ingresos y gastos familiares a los diversos miembros de la familia.
- En tercer lugar se plantea el problema de la aplicación de las deducciones, particularmente las relativas a cargas familiares, ante la posibilidad de imputarlas simultáneamente a varios contribuyentes por un mismo concepto.
- En cuarto lugar, puede decirse que la opción planteada muestra verdaderamente todo su relieve e importancia si consideramos el influjo del carácter progresivo del impuesto en el que tal alternativa se produce. Este será, pues, uno de los principales interrogantes que lleva aparejada la tributación conjunta, tanto en la tributación exclusivamente conyugal como la propiamente familiar, referida esta última también a la acumulación de rentas de los restantes miembros de la familia<sup>127</sup>.

Nos manifestamos conscientes de la realidad que engloban los puntos anteriores, pero no dejamos de percibir que el sistema tributario mexicano al no contemplar a la familia como parte de la relación tributaria no protege su integridad atentando contra la capacidad económica de sus miembros, pues insistimos, solo contempla la tributación individual como persona física.

Como podemos contemplar, el sistema fiscal en México, en cuanto a impuesto sobre la renta, puede mejorar pues tiene las bases para ello, le falta al legislador humanizarse un poco más, dejar su finalidad de recaudar en segundo término y establecer como prioridad la situación de los particulares en cuanto a satisfacer sus necesidades elementales o mínimo vital que incluya el beneficio familiar.

Cuando la ley del impuesto advierte que para poder optar por la tributación conjunta todos los miembros de la unidad familiar han de ser contribuyentes por este impuesto, se está indicando únicamente que sean básicamente residentes en España. No es preciso que todos ellos

---

<sup>127</sup>Cañal, Francisco, *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia, Universidad de Navarra, Ediciones RIALP, 1997, p. 34.

sean perceptores efectivos de renta según las reglas de individualización del tributo. Que una familia en la que solo uno de sus miembros obtenga ingresos se acoja a este sistema, además de ser posible, es que termina siendo la única situación en que al grupo familiar le puede interesar esta modalidad<sup>128</sup>.

De acuerdo con esto, nos preocupamos por estudiar la figura de la familia como pieza clave para proponer y exigir el derecho al mínimo vital en la legislación<sup>129</sup> que rige el orden tributario mexicano y en la cual no está contemplado.

Se ha dicho que la vida en común permite mayores ahorros entre quienes la desarrollan, sin embargo, también lo es que entre mayor sea el número de personas que integran la familia, los gastos se incrementan, por lo tanto la capacidad contributiva disminuye. El mínimo imponible es un principio que debe ser observado, con el fin de que la riqueza necesaria para la subsistencia de la persona y su familia quede asegurada<sup>130</sup>.

Dentro de esta perspectiva, podemos comprender que a fin de garantizar el buen desarrollo de la familia, se debe en primer término garantizar un mínimo de subsistencia para que sus miembros tengan un adecuado desarrollo y en consecuencia se asegura que solo su riqueza sea objeto de imposición por parte del Estado.

Las ideas aportadas por Herrera<sup>131</sup> nos dan a conocer que "la tributación familiar presenta dos tipos de problemas íntimamente relacionados: la determinación del mínimo existencial y la determinación de la capacidad

---

<sup>128</sup> *Ibidem*, p. 201.

<sup>129</sup> "De acuerdo con la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su capítulo de personas físicas, el contribuyente siempre será la persona en lo individual y se desconoce a la familia como unidad contribuyente. El impuesto que grava la renta de las personas físicas no debe prescindir del concepto de familia ni de la importancia que representa para el buen funcionamiento del Estado, hacerlo implica generar situaciones injustas para un gran parte de la población". Véase en García Bueno, Marco César, "La protección del mínimo imponible en el sistema fiscal mexicano", *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, México, vol. I, núm. 1, enero-junio de 2014, p. 61.

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 66.

<sup>131</sup> Herrera Molina, Pedro M., "Fundamento y consideración del mínimo, *op. cit.*, p. 14.

económica correspondiente a cada miembro de la familia en función de sus circunstancias familiares”.

Así, lo ideal sería que se valore la situación familiar en referencia a la cantidad de personas que conformen el núcleo familiar y de la misma forma como pueden subsistir con los medios que les proporcione el mínimo vital<sup>132</sup> que quedara exento y, de paso, a la aptitud de contribuir, si es que ésta existe dentro de su respectiva capacidad económica.

Puede haber una capacidad económica apta solo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos públicos; lo cual funda la justificación del mínimo exento de imposición, para cuya cuantificación es determinante la pertenencia o no del sujeto pasivo a una familia<sup>133</sup>.

Es justo hacer énfasis, recurriendo a la opinión que dábamos en párrafos anteriores acerca de la pertenencia o no a una familia, respecto de su estado civil, acatando que la persona que tiene obligaciones familiares a su cargo, es muy diferente su capacidad contributiva respecto de otras que carecen de las obligaciones de este tipo.

### 2.3 Fundamento constitucional y convencional

En México, el derecho al mínimo vital, no está regulado ni establecido como tal, en una figura jurídica específica, empero se puede desprender del principio de dignidad humana, configurado en la deducción de algunos artículos postulados en el cuadro normativo del mínimo vital, conformado por la máxima ley que regula al Estado mexicano -la Constitución Federal- y la legislación internacional, que expresamos en el capítulo anterior.

De acuerdo a criterios emitidos históricamente por el Poder Judicial de la Federación, el mínimo vital o mínimo existencial, emana de los principios de la dignidad humana y la solidaridad, en concordancia con los

---

<sup>132</sup>Nota: se valorará si pueden subsistir con ese mínimo que se refiere a “la cantidad mínima imprescindible para el desarrollo de los hijos en condiciones de suficiencia y dignidad”. Véase en De la Iglesia Monje, María Isabel, “Pensión de menores tras la ruptura matrimonial, *op. cit.*, p. 4170.

<sup>133</sup>Cañal García, Francisco José, “Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, año 1996, núm. 4, p. 27.



derechos esenciales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta. Asimismo, por mandato constitucional el legislador debe respetar los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario mexicano y, sin perjuicio de ello, el mínimo vital impone un límite a la potestad impositiva del Estado a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna<sup>134</sup>.

Derivado de lo anterior decimos que, la legislación mexicana, directamente la Constitución Política contiene vagamente la reflexión de existencia de un derecho mínimo vital que nosotros podemos exigir, y que se encuentra en sus numerales 1, 4°, 25°, 31 fracción IV y 123<sup>135</sup>,

Por otra parte, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en respectivo preámbulo contiene el principio de dignidad humana al establecer “todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos y...”, de igual forma lo refiere en sus artículos 11, 12 y 13<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> Decreto emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, por el que se expide la ley de ISR de 2014. Consultado en [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf) al 1 de junio del 2016.

<sup>135</sup> *Artículo 1 último párrafo*: “Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”.

*Artículo 4*: Señala que toda persona tiene derecho a la alimentación sana, suficiente y de calidad; a la protección de la salud; a una vivienda digna para vivir; al desarrollo y goce de la cultura; al deporte; mismos derechos que el estado está obligado a proporcionar y garantizar a sus subordinados.

*Artículo 25 primer párrafo*: “Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución...”

*Artículo 31*: Son obligaciones de los mexicanos. IV: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

*Artículo 123*: Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley...

<sup>136</sup> *Artículo 11*: Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel

No sin menos importancia, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, sociales y culturales, y las Directrices de Maastricht sobre violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales hacen una especial referencia a este principio -dignidad humana- contemplándolo en su texto, el primero en su artículo 11<sup>137</sup> y el segundo en los numerales 6 y 9<sup>138</sup>.

Como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, el derecho al mínimo vital se encuentra al alcance de todos los gobernados -de manera concreta, de las personas físicas, como postulado orientado a que sea reconocida la dignidad y libertad que les es propia-, en tanto obtengan ingresos en los que tengan relevancia el concepto de un mínimo de existencia, y siempre y cuando no pongan de manifiesto que cuentan con capacidad idónea para tributar, supuesto en el que la Carta Magna más bien mandata que no dejen de hacerlo, como una premisa básica de igualdad, en el contexto del principio de generalidad tributaria<sup>139</sup>.

Si el derecho a la dignidad humana lo poseemos todos por el simple hecho de ser personas, claro está que necesitamos de elementos

---

que permitan los recursos públicos y los de la comunidad. *Artículo 12:* Toda persona tiene derecho a la educación, la que debe estar inspirada en los principios de libertad, moralidad y solidaridad humanas. Asimismo tiene el derecho de que, mediante esa educación, se le capacite para lograr una digna subsistencia, en mejoramiento del nivel de vida y para ser útil a la sociedad ... *Artículo 13:* Toda persona tiene el derecho de participar en la vida cultural de la comunidad, gozar de las artes y disfrutar de los beneficios que resulten de los progresos intelectuales y especialmente de los descubrimientos científicos ..

<sup>137</sup> *Artículo 11:* Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia ...

<sup>138</sup> *Numeral 6:* Al igual que los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales imponen sobre los Estados tres tipos de obligaciones distintas: las obligaciones de respetar, proteger y cumplir. El incumplimiento de cualquiera de estas tres obligaciones constituye una violación a dichos derechos. La obligación de respetar requiere que el Estado se abstenga de obstaculizar el goce de los derechos económicos, sociales y culturales. Así, el derecho a la vivienda se infringe si el Estado lleva a cabo expulsiones forzosas arbitrarias. La obligación de proteger exige al Estado prevenir violaciones a estos derechos por parte de terceros. Así, el no asegurar que los empleadores privados cumplan las normas básicas de trabajo podría constituir una violación al derecho a trabajar o a condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias. La obligación de cumplir requiere que el Estado adopte las medidas legislativas, administrativas, presupuestarias, legales y de otra índole adecuadas para lograr la plena efectividad de dichos derechos. Así, podría constituirse una violación si el Estado no proporciona la atención primaria de salud esencial a las personas que lo necesitan. *Numeral 9:* Un Estado incurre en una violación del Pacto cuando no cumple lo que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales denomina "una obligación mínima esencial de asegurar la satisfacción de por lo menos los niveles mínimos esenciales de cada uno de los derechos ...

<sup>139</sup> Valls Hernández, Sergio A., Voto concurrente del amparo en revisión 2237/2009, *op. cit.*

fundamentales para llevar una vida digna y decorosa, los cuales se supone debe garantizar la Carta Magna, sin embargo no nos parece suficiente el hecho de que los contenga, sino debe establecer también que el sistema tributario debe garantizarlos.

## 2.4 Interpretación del Mínimo Vital

a) Como aspecto negativo del principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva es un aspecto relevante si hablamos de contribuciones, pues constituye un elemento para que éstas sean impuestas de forma legal conforme a la constitución, pero sobre todo justas.

Al respecto, este principio es considerado como la base fundamental que sostiene el derecho a un mínimo vital, que no hace otra cosa que perseguir la justicia al momento de que los impuestos sean exigidos, recordemos que no se puede aportar al gasto con lo que apenas alcanza para sostener las necesidades básicas, lo ideal sería que la ley actuara como “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza ahí donde la riqueza se encuentra”<sup>140</sup>.

Cabe sustentar esta idea con la hipótesis que fundamenta Diego Marín al exponer:

“este principio establece el fundamento de la imposición y, también, un parámetro de distribución de las cargas tributarias basado en la titularidad de la riqueza, resulta evidente que se puede deducir del mismo la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas, pues su inexorable afectación a la realización de unos gastos de todo punto indisponibles para el sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional hace que no sea indicativo de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>141</sup>.

---

<sup>140</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª ed., Madrid, Artes Gráficas Benza S. A., 1993, p. 109.

<sup>141</sup> Marín- Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996, pp. 24-25.

Según el estudio de Manzoni "... no basta, por tanto, que un hecho o situación de hecho sea índice o manifestación de capacidad económica para poder ser legítimamente asumido como presupuesto de imposición: es necesario, además, que sea índice en cualquier caso de una capacidad económica superior al mínimo vital"<sup>142</sup>.

Resulta conveniente señalar que la capacidad contributiva nace cuando se traspasa el mínimo vital de subsistencia, o en otras palabras, el mínimo vital surge cuando no existe capacidad real de contribuir al erario.

A propósito de lo anterior, Giardina atribuye que "el principio de exención de las rentas mínimas ha estado siempre considerado como una necesaria y lógica ampliación del principio de capacidad contributiva..."<sup>143</sup>.

Sin embargo, podemos manifestar que la exención no garantiza el cumplimiento de la capacidad contributiva, difícil es que se cumpla con las necesidades básicas a partir de la exención. Cuando en realidad debería exentarse el mínimo vital digno de subsistencia sea cual fuere su cantidad en salarios mínimos.

En México se considera al salario mínimo una referencia para asegurar el mínimo imponible en el impuesto que incide sobre la renta de las personas físicas. Es imposible, empero, que un salario mínimo que solo atiende a factores cuantitativos generales de riqueza, pueda ser válido para identificarlo con el mínimo exento personal o familiar. Un mínimo imponible requiere elementos subjetivos que faciliten la aplicación del principio de capacidad contributiva<sup>144</sup>.

Aquí cabe repetir lo que mencionábamos en un apartado, al momento de gravarse los ingresos deben advertir los elementos subjetivos referidos como situaciones personales o familiares en las que se encuentra el contribuyente, antes de allegarse de los elementos cuantitativos –ingresos- que a éste le corresponden para garantizar sus necesidades.

---

<sup>142</sup> Manzoni, Ignacio, *Il principio della capacità contributiva... op. cit.*, p. 450.

<sup>143</sup> Giardina, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 266.

<sup>144</sup> García Bueno, Marco César, "La protección del mínimo imponible... *op. cit.*, p. 56

Nos parece una participación muy oportuna de Cencerrado Millán, al referir que no toda capacidad económica es contributiva, sostiene que "... el mínimo exento constituye una consecuencia lógica de la tributación conforme a la capacidad contributiva, siempre que la misma haya sido entendida como capacidad económica apta para la contribución. Desde esta perspectiva debe afirmarse que no toda capacidad económica constituye capacidad contributiva..."<sup>145</sup>.

Para nosotros esta capacidad económica es entendida como los ingresos que de manera monetaria percibe o posee el sujeto; en cambio la capacidad contributiva refiere la riqueza que le queda a partir de satisfacer el mínimo vital -necesidades primarias- y con la cual es apto para contribuir al gasto público en forma de impuestos.

"El legislador requiere aplicar el principio de capacidad contributiva desde el punto de vista de la condición familiar y personal del contribuyente. Lo contrario implica un sistema impositivo montado en un escenario económico artificial, dominado por un único criterio: el recaudatorio"<sup>146</sup>.

Analizando la situación, la ley debería ser un poco menos rígida, dejar de pensar solo en la manera de recaudar para acrecentar la riqueza del Estado, mientras la obtiene con la pobreza del pueblo, que debe contribuir al gasto público, cuando no puede ni contribuir con sus necesidades vitales.

#### b) Resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

El máximo tribunal de nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha interesado por estudiar esta figura de mínimo vital, viéndolo desde la perspectiva de diversos derechos, impuestos, y la forma de contribuir al gasto público. En un primer término, el señor Ministro de la Suprema Corte, Sergio A. Valls, emitió un voto respecto del amparo en revisión número 2237/2009, en el año 2009, donde a su criterio resolvió que:

---

<sup>145</sup> Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema...* op. cit., p. 31.

<sup>146</sup> García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", en Ferrer Mac- Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (Coords.), *La ciencia del Derecho Procesal Constitucional, Homenaje a Hector Fix- Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho*, México, Porrúa- UNAM, 2009, p. 173.

Como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, el derecho al mínimo vital se encuentra al alcance de todos los gobernados –de manera concreta, de las personas físicas, como postulado orientado a que sea reconocida la dignidad y libertad que les es propia–, en tanto obtengan ingresos en los que tengan relevancia el concepto de un mínimo de existencia, y siempre y cuando no pongan de manifiesto que cuentan con capacidad idónea para tributar, supuesto en el que la Carta Magna más bien mandata que no dejen de hacerlo, como una premisa básica de igualdad, en el contexto del principio de generalidad tributaria<sup>147</sup>.

Efectivamente, reconoce el derecho al mínimo vital, que es para y en beneficio de todos los mexicanos, conforme al principio constitucional de generalidad, aplicado en materia tributaria, reconoce la dignidad y advierte que no salga a la luz que si tienen la capacidad para contribuir, por los mismo referimos que se estudie la subjetividad de la persona antes de imponerle cargas.

El pleno de la corte examina a su vez, los postulados que le dan origen a este derecho de subsistencia concluyendo de donde deriva esta figura considerada como un derecho el cual se debe gozar en materia fiscal:

La conclusión de la mayoría del Tribunal Pleno, consistente en que el derecho al mínimo vital deriva propiamente del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no participo de ella, porque no debe desconocerse la importancia que tiene en el tema a debate, el contenido de las fracciones VI y VIII<sup>148</sup> del

---

<sup>147</sup> Valls Hernández, Sergio A., Voto concurrente... *op. cit.*

<sup>148</sup> Nota: *Artículo 123*. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley. El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán: A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:(...).

VI. Los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales. Los primeros regirán en las áreas geográficas que se determinen; los segundos se aplicarán en ramas determinadas de la actividad económica o en profesiones, oficios o trabajos especiales.

apartado A del artículo 123 de nuestra Carta Fundamental, en cuanto hacen referencia al salario mínimo, pues aun cuando son normas relacionadas con los trabajadores, contienen un referente objetivo - salario mínimo- que impacta en lo que debe entenderse por el derecho fundamental al mínimo vital; y bajo ese parámetro objetivo, evitaríamos hablar de varios mínimos vitales, sino de uno solo para los gobernados en general.<sup>149</sup>

Como lo referimos anteriormente , el artículo 123 juega un papel vital en la estructura del mínimo exento, al formar parte también del derecho a la dignidad humana. En vista de que de ese numeral surgen las figuras de salario mínimo como pieza fundamental para satisfacer las necesidades básicas de la persona física y su familia. De esta forma resuelven:

Si bien el artículo 123 de la Constitución no es el fundamento constitucional del mínimo vital o exento en el ámbito tributario, resulta una disposición que -como se sostuvo en la ejecutoria- revela la trascendencia que tiene dicho derecho en el ámbito mencionado y debe tomarse en consideración para ser interpretada sistemáticamente con la fórmula de Estado social y democrático de derecho. Pues tal mandato constitucional es categórico al señalar que los salarios mínimos deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en diversos órdenes (material, social y cultural) y para proveer a la educación obligatoria (preescolar, primaria y secundaria) de sus hijos<sup>150</sup>.

Como se expone la relación del artículo 123 constitucional con el derecho a un mínimo vital, efectivamente como se expresa en el voto referido, existe tal analogía puesto que la premisa principal del mínimo vital es proteger la dignidad del ser humano, por tanto la dignidad propone constitucional y convencionalmente que el individuo viva al menos satisfaciendo sus

---

Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

<sup>149</sup> Valls Hernández, Sergio A., Voto concurrente... *op. cit.*

<sup>150</sup> *Ídem.*

necesidades básicas integradas por alimentación, vestido, vivienda, educación, etc., lo que debe necesariamente cubrirse con la remuneración justa al trabajo de la persona, que según la Constitución este salario debe ser suficiente para cubrir estas necesidades.

Por otro lado, cabe mencionar, que los Tribunales Colegiados de Circuito, emiten una tesis aislada donde se reconoce la naturaleza jurídica del mínimo vital dentro de la Constitución Mexicana y la legislación internacional que toma como referencia la dignidad del individuo, y el porqué de su reconocimiento y la falta de conocimiento de éste en México, en la resolución número 2002743<sup>151</sup>.

En consideración el Pleno de la Suprema Corte ha tomado como referencia los artículos de la Constitución mexicana, que junto con el principio de capacidad contributiva conforman el derecho al mínimo vital, para ello exponen sus ideales en la tesis aislada número 159819, acordando los elementos de este:

#### DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA. Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse

---

<sup>151</sup>Tesis aislada: I.4º. A.12 K (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LIBRO XVII, t. 2, febrero de 2013, p. 1345. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR. En el orden constitucional mexicano, el derecho al "mínimo vital" o "mínimo existencial", el cual ha sido concebido como un derecho fundamental que se apoya en los principios del Estado social de derecho, dignidad humana, solidaridad y protección de ciertos bienes constitucionales, cobra vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente en sus artículos 1º., 3º., 4º., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; aunado al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", suscritos por México y constitutivos del bloque de constitucionalidad, y conformados por la satisfacción y protección de diversas prerrogativas que, en su conjunto o unidad, forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etcétera.), por lo que se erige como un presupuesto del Estado democrático de derecho, pues si se carece de este mínimo básico, las coordenadas centrales del orden constitucional carecen de sentido. Al respecto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, en la Observación General No. 3 de 1990, ha establecido: "La obligación mínima generalmente es determinada al observar las necesidades del grupo más vulnerable que tiene derecho a la protección del derecho en cuestión.". Así, la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales, en su connotación de interdependientes e indivisibles, fija la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma constitucionalmente protegida, que es el universal para sujetos de la misma clase y con expectativas de progresividad en lo concerniente a prestaciones.



por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad contributiva idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite<sup>152</sup>.

En tal resolución, nos percatamos que si bien es cierto el mínimo vital se desprende indirectamente de la constitución al no estar reconocido y, por tanto, legitimado por ésta, situación que le resta legalidad para ser reconocido y sobre todo aplicado. Por ello el reconocimiento de este derecho, se puede lograr tomando como base la capacidad contributiva que le resta al contribuyente en

---

<sup>152</sup> Tesis aislada: P. VIII/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LI BRO 1, t. I, diciembre de 2013, p. 138.

aras de riqueza disponible de tributación, confirmando que ya se hayan satisfecho sus elementales exigencias para vivir con dignidad.

Posteriormente, la Suprema Corte emite la tesis aislada -número 2002744- donde de forma precisa que una persona que carezca de capacidad para contribuir, puede ser exenta de determinadas cargas fiscales, siempre y cuando se compruebe que no puede ser sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, a causa de carecer de elementos suficientes para vivir con dignidad, pero para ello, expresa también que el causante debe probar si acrece de esos medios materiales que toda persona necesita<sup>153</sup>.

Para salvaguardar las rentas que permitan cubrir con el mínimo vital, es necesario que se cumplan las disposiciones constitucionales, hay que recordar que éstas establecen que el salario mínimo debe exentarse de todo gravamen; pero, además, el salario mínimo por claras razones, no es suficiente para vivir, por lo cual es evidente la necesidad de una valoración de la situación de satisfacción de necesidades básicas del contribuyente y su familia, esto lo garantizaría un mínimo vital<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup> Tesis aislada: I.4º. A.30 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LIBRO XVII, Tomo 2, febrero de 2013, p. 1347. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ANALISIS IMPLICA DETERMINAR, DE MANERA CASUÍSTICA, EN QUE MEDIDA SE VULNERA, POR CARECER UNA PERSONA DE RECURSOS MATERIALES. En el ámbito que corresponde únicamente a la materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, puede ser relevada de determinadas cargas fiscales que ineludiblemente agravarían su situación de penuria o precariedad, por lo que los contribuyentes deben concurrir al financiamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, pero siempre en la medida y a partir de que ésta exceda un umbral o espectro mínimo que pueda considerarse idóneo para sufragar y realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas regidas en la Constitución. Asimismo, precisó que el respeto al contenido esencial de este derecho exige que no pueda equipararse automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas, y determinó que la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en el diseño e implementación de la política recaudatoria, por lo que se expresa tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, en particular de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir, exigiendo el reconocimiento de un patrimonio protegido a efecto de atender las necesidades humanas más elementales. Por tanto, el análisis del indicado derecho implica determinar, de manera casuística, en qué medida se vulnera, por carecer una persona de recursos materiales, pues el respeto a la dignidad de la persona justifica la creación de una esfera patrimonial inmune a cualquier circunstancia que implique un aniquilamiento como ser humano -acción ejecutiva de acreedores, confiscación, reducción de salario-, para en el caso particular calificar si se trata de una carga soportable o no.

<sup>154</sup> “si la renta obtenida por el contribuyente no supera el importe de sus necesidades existenciales —y de las personas que de él dependen— no existe una riqueza disponible que pueda someterse a

Al final, el máximo tribunal ha dejado mucho que desear en cuanto a mínimo vital, pues en sus resoluciones no ha sido lo necesariamente clara, para verificarlo se cita una tesis aislada que emite una de sus salas, donde sienta las bases para salvaguardar un mínimo<sup>155</sup> pues consideramos que esta resolución es confusa respecto del mínimo vital como derecho humano; abre la puerta al reconocimiento de esta figura; pero por otro lado la cierra, manifestando que es el legislador quien tiene la potestad entera de diseñar el régimen de gravamen y su imposición.

Es obvio suponer que el legislador jamás va a atentar en contra de los recursos que el gobierno pueda obtener, solo por reconocer y regular un mínimo exento —dentro del impuesto sobre la renta— que sirva para satisfacer los derechos fundamentales<sup>156</sup> que demanda la Constitución a fin de lograr una vida digna; posteriormente esta resolución acepta que pueden servir figuras como la exención, las deducciones y condiciones sistemáticas, como parte de algunos beneficios que puedan ser establecidos en otras contribuciones incluyendo las indirectas.

En cuanto a la aplicación del mínimo imponible, en España se basa principalmente en la doctrina alemana, hace una clara observación que da pautas para que se opte por esta figura como beneficio para los españoles. Es cierto que el Estado tienen la carga de ofrecer a los ciudadanos los servicios necesarios para subsistir, para lo cual estos aportan una parte de sus rentas; también debe considerarse que el gobierno en el mismo ejercicio de sus funciones, está obligado a proporcionar ayudas sociales a los que menos

---

tributación. Esta norma se basa en el principio de dignidad humana”, véase Herrera Molina, Pedro, “Fundamento y configuración... *op cit.*, p. 2.

<sup>155</sup> Tesis: P. X/2013 (9ª), Semanario judicial de la federación y su gaceta, Décima época, t. I, diciembre de 2013, p. 133. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.

<sup>156</sup> “Los derechos fundamentales deben crear y mantener las condiciones elementales para asegurar una vida en libertad y la dignidad humana. Ello solo se consigue cuando la libertad de la vida en sociedad resulta garantizada en igual medida que la libertad individual. Ambas se encuentran inseparablemente relacionadas. La libertad del individuo solo puede darse en una comunidad libre; y viceversa, esta libertad presupone seres humanos y ciudadanos con capacidad y voluntad para decidir por sí mismos sobre sus propios asuntos y para colaborar responsablemente en la sociedad públicamente constituida como comunidad”, véase Hesse, Conrado, “Significado de los Derechos Fundamentales”, *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, Instituto Vasco de Administración Pública, Editorial Marcial Pons, 1996, pp. 89- 90.

tienen, por lo tanto, no resultan redituables los gastos al recaudar y posteriormente regresar una parte de lo que se genere en medidas asistenciales que se deben tomar en favor de los necesitados; al respecto Vogel opina:

No parece tener sentido alguno recaudar impuestos de aquellos sujetos a los que al mismo tiempo tiene que serles garantizada una ayuda social con el fin de asegurarles el mínimo de existencia. En definitiva, el peticionario alcanzará ese mínimo de existencia, pero las idas y las venidas de impuestos y prestaciones sociales originan gastos administrativos innecesarios<sup>157</sup>.

Además, los gastos de operación o gastos innecesarios generados a partir de la recaudación de impuestos y las ayudas sociales, son justificables como causas administrativas y financieras para la exención de impuestos, tal como lo fundamenta Griziotti, por ejemplo:

(...) la percepción del impuesto sobre las rentas mínimas es muy difícil y resulta también antieconómica; los gastos necesarios para la determinación de la base del gravamen, la cobranza y la ejecución forzosa respecto a un grandísimo número de pequeños contribuyentes llegan a ser más considerables que los ingresos; los fraudes son enormes, los ingresos muy limitados”<sup>158</sup>.

Según nuestro análisis, la mayoría de las doctrinas apoyan el derecho al mínimo vital, en base a la dignidad de la persona humana; pero, por otra parte, existe quien expresa la dificultad que implica reconocer el derecho que tiene toda persona a vivir sin limitaciones existenciales, en base a un mínimo que quedaría exento del impuesto sobre la renta. En razón a esto, De Viti de Marco reconoce “las dificultades que habría de vencer el Fisco para recaudar el impuesto mobiliario de los millones de trabajadores que obtienen un salario

---

<sup>157</sup>Vogel, Klaus, “La hacienda pública y el derecho constitucional”, *Hacienda Pública Española*, España, núm. 59, 1979, p.20

<sup>158</sup>Griziotti, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. de Enrique R. Mata, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958, p.20.

pequeño, apremiados por necesidades inmediatas que no ofrecen garantía real alguna para el pago”<sup>159</sup>.

En esta misma dirección apunta la opinión de Maffezoni, quien ha hecho las críticas más importantes al mínimo exento, pues considera que su cuantía es un tanto absurda, entre sus argumentos destacan:

(...) es necesario para tal finalidad convencerse de que no existe ningún criterio objetivo para fijar la medida del mencionado <<mínimo vital>> de los distintos sujetos, en cuanto depende del conjunto de necesidades individuales y esenciales subjetivas de estos, bien de los variables fines políticos del legislador ordinario<sup>160</sup>.

## 2.5 Configuración del Mínimo Vital.

La configuración jurídica del mínimo vital, con base en los elementos de cuantificación del tributo, puede ser logrado considerando “si al momento de construir las hipótesis imposables se toman en cuenta únicamente los aspectos generales de la riqueza, se corre el riesgo, en consecuencia, de que el impuesto incida sobre una ficción de la renta, y contravenga los criterios materiales de justicia. Surge, así, la necesidad de contemplar el ámbito subjetivo de los tributos, y respetar las condiciones individuales y familiares del sujeto”<sup>161</sup>.

Por ello es importante conocer las medidas que se pueden tomar en beneficio de la sociedad, que garantice la vida libre y digna del contribuyente (que es responsabilidad del Estado),<sup>162</sup> es una vía para que las personas sean más conscientes de sus derechos, y de sus responsabilidades, como el hecho

---

<sup>159</sup>De Viti de Marco, Antonio, *Principios de Economía Financiera*, trad. de Julio Banacloche Pérez, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1984, p. 311.

<sup>160</sup>Maffezoni, Federico, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970, p.p. 301- 302.

<sup>161</sup>Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma... *op cit.*, p. 14.

<sup>162</sup> La *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* en el párrafo primero del artículo 25 contempla que “Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución [...]”.

de aportar al gasto y los beneficios que se derivan de ello para todos, pues en mayor o menor medida el Estado brinda servicios que también son elementales para la existencia.

En este orden de ideas, es de suma importancia destacar los factores de hecho y de derecho, que Herrera Molina atribuye a la cuantificación del mínimo exento:

Por un lado, influyen circunstancias como a) el coste de la vida que varían no solo a lo largo del tiempo, sino en las diversas localidades de un determinado país; b) Por otra parte, el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana; c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio estado u otras instituciones benéficas<sup>163</sup>.

Según Berlliri “es muy dudoso que deba respetarse un mínimo exento en aras de una equitativa distribución de las cargas públicas”,<sup>164</sup> el desacuerdo con esta afirmación es evidente, pues tributar bajo criterios de equidad, no quiere decir que se deba gravar de igual manera a todos los causantes. Recordemos que el principio de equidad en materia fiscal consiste en ponderar las cargas tributarias, con el fin de evitar las cargas excesivas, tomando en cuenta que la situación varía de un contribuyente a otro, respecto de su estado civil, número de hijos, posibles enfermedades (que necesiten atención especial), etc.

El procedimiento para hacer el cálculo del mínimo exento es considerado simple, pues se ajusta fácilmente en los impuestos de naturaleza directa: “al exentar un tramo de la tarifa, al reducir la base o la cuota, o permitiendo deducciones por gastos familiares, necesarios para el fortalecimiento de la unidad familiar, entre otros”.<sup>165</sup> Solo realizando lo anterior se podría garantizar que la renta obtenida es insuficiente para ser sometida a

---

<sup>163</sup>Herrera Molina, Pedro, citado por García Bueno, Marco César, “El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una Reforma Fiscal”, en Gabriela Ríos Granados (coord.ª), *Conceptos de Reforma Fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 62.

<sup>164</sup>Berlliri, citado por Herrera Molina, Pedro, *La exención tributaria*, Madrid, Editorial COLEX, 1990, p. 99.

<sup>165</sup>García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op. cit.*, p. 221.

gravamen y, para ello, recurrimos a la doctrina española que nos proporciona una serie de elementos que se toman en consideración para la configuración cuantitativa del mínimo vital.

### 2.5.1 Deducciones en la base

La subjetivación de la renta, según la doctrina, puede ser alcanzada a través de aminoraciones en la base y “de deducciones en la cuota, o mediante ambas técnicas a la vez”<sup>166</sup>. El único inconveniente sería la respuesta de los legisladores para introducir tal técnica en la ley a fin de establecer un mínimo que tome en cuenta una aminoración de la base, deduciendo las erogaciones por situaciones personales y familiares que pueden recaer en cantidad de hijos y personas a cargo del contribuyente.

Conviene citar a Louis Eisenstein, quien indica que “un individuo no tiene la capacidad de pago necesaria a menos que tenga primero la capacidad de sostenerse a sí mismo y a sus familiares dependientes. La capacidad de pago se transforma en la cuantía de la renta obtenida por un contribuyente menos deducciones necesarias para un adecuado nivel de vida”<sup>167</sup>.

Así al momento de establecerse en la ley las “tarifas progresivas, debe valorar la presencia de una riqueza económica, pero sin que sea causa para gravar toda manifestación de ingresos, únicamente los que otorgan al sujeto la aptitud suficiente para hacerlo”,<sup>168</sup> pues estas tarifas progresivas al cumplir con su función de aumentar la base de recaudación, atentan contra el bienestar familiar y personal.

a) Reducción general a tanto alzado y reducciones especiales a tanto alzado

Se debe reconocer que la subjetivación de la carga fiscal es un trabajo sumamente duro, en función de que no todas las personas se encuentran en el mismo estado de necesidad, por lo cual se puede entender que el legislador

---

<sup>166</sup>Casado Ollero, Gabriel, “Naturaleza. Objeto del Impuesto... *op. cit.*”, p. 33.

<sup>167</sup>Eisenstein, Louis, *Las ideologías de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, Obras básicas de Hacienda Pública, p. 49.

<sup>168</sup>Armenta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma... *op. cit.*”, pp. 17- 18.

prefiera suponer una reducción a tanto alzado la cual establece “una reducción uniforme que garantice en todos los casos las necesidades generales de subsistencia. Esta recaudación general debe complementarse con otras que tengan en cuenta circunstancias especiales (edad, enfermedad, etc.)”<sup>169</sup>.

Por otra parte, las reducciones especiales a tanto alzado, implicaría una reducción a la base por determinadas situaciones que necesariamente requieren una garantía del mínimo como pueden ser personas con capacidades diferentes o edad avanzada, indudablemente estas situaciones deberán ser acreditadas antes de la deducción.

#### b) Deducibilidad específica de gastos personales ineludibles

Se sugiere que estos gastos sean tomados a consideración “en determinados casos por ejemplo la enfermedad, puede ser difícil que un cálculo a tanto alzado garantice el mínimo de existencia real a todas las personas afectadas. Por ello, las deducciones [...] deberían completarse con una válvula de seguridad que permitiera atender las circunstancias del caso concreto [...]”<sup>170</sup>.

En ese sentido, sería importante que en el impuesto sobre la renta, la deducciones se por gastos personales se implementen para proteger al contribuyente y sus dependientes económicos, siempre y cuando se demuestre que los gastos se realizaron debido a casos de necesidad.

#### 2.5.2 Tipo de gravamen cero

Otra vía de protección del mínimo exento es el tipo de gravamen cero, que surge al consumarse una exención, “es decir, se trataría de aplicar a toda o parte de la base imponible o liquidable un tipo de gravamen cero, de modo que la cuota tributaria para ese tramo de riqueza es cero, y, en consecuencia, produce el efecto jurídico de quedar exonerado de tributación”.<sup>171</sup>

---

<sup>169</sup>Herrera Molina, Pedro, “Fundamento y configuración del mínimo... *op cit.*, p. 11.

<sup>170</sup>*Ibidem*, p. 12.

<sup>171</sup>Póveda Blanco, Francisco, “El tipo de gravamen” en *Revista Española de Derecho Financiero*, España, 1988, núm. 58, p. 544.



Aplicando este tipo de exención, la ley estaría en camino de garantizar, principalmente, los artículos llamados de primera necesidad, pues son estos los que engloban la alimentación (canasta básica), vestido, vivienda, etc.; sobre ellos sí podría imponerse el tipo cero, por un lado garantizaría la subsistencia y por el otro, contribuiría a ocultar información sobre el real grado de progresividad.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de familia<sup>172</sup>.

Sin duda, el legislativo tiene trabajo que realizar para proteger la dignidad y garantizar una vida decorosa a los mexicanos, siendo posible si revierte la situación de penuria en la que se encuentra buena parte de la población. Ahora, si la sociedad mexicana aún no es beneficiaria de estos cambios en el sistema —fiscal principalmente— tal vez se deba a que falta interés, y humanidad en el actuar de los legisladores, pues solo se trata de establecer mecanismos que permitan cumplir cabalmente con lo que demanda la Constitución que presume salvaguardar los derechos humanos de los ciudadanos, como se comenta en la doctrina mexicana:

En México es necesario un análisis a fondo de la realidad tributaria, con el fin de otorgar certeza a los contribuyentes de que su aportación a los gastos públicos está apegada a su aptitud contributiva. De no ser así se seguirá sangrando la economía individual y familiar. La reestructura del sistema fiscal debe obedecer, en primer lugar, a determinar el momento en el cual nace la aptitud contributiva, y, posteriormente, establecer los elementos que permitan individualizar la carga tributaria. Si realmente el

---

<sup>172</sup>Sánchez Blázquez, Víctor Manuel, "El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley Española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales Tributarios", en *Nueva Fiscalidad*, España, núm. 4, julio-agosto de 2009, p. 41.

sistema tributario está regido por el principio de capacidad contributiva, como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las cargas tributarias deben surgir cuando el sujeto contribuyente ha resuelto su problema de subsistencia <sup>173</sup>.

De acuerdo con lo que menciona el autor, para que todos estos cambios se produzcan y se alcance el fin de estos derechos de mínimo exento y capacidad contributiva, se necesita reestructurar el sistema fiscal en México, pues lo que actualmente establece la ley o lo que dice la Corte,<sup>174</sup> proviene de sistemas<sup>175</sup> que no encajan con la situación de la sociedad mexicana; quedando el derecho reducido a palabras de ornato.

### CAPÍTULO TERCERO. EL MÍNIMO VITAL COMO VÍA PARA SUBJETIVAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

#### 3 Análisis del impuesto sobre la renta y el mínimo vital en los elementos del tributo.

En el Diccionario de Derecho Fiscal se define impuesto como una “contribución cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal inmediata de beneficio concreto relativa al contribuyente, pues lo que se paga se traduce en servicios públicos indivisibles”<sup>176</sup>. El Impuesto sobre la Renta ha sido estudiado desde el concepto que define su esencia: renta y su ámbito de actuación. Renta es definida por la Real Academia Española como una “utilidad o beneficio que rinde al año una cosa o lo que de ella se cobra”<sup>177</sup>.

---

<sup>173</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva... op cit.*, p. 225.

<sup>174</sup> Tesis: I.4o.A.30 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, febrero de 2013, p. 1347. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ANÁLISIS IMPLICA DETERMINAR, DE MANERA CASUÍSTICA, EN QUÉ MEDIDA SE VULNERA, POR CARECER UNA PERSONA DE RECURSOS MATERIALES.

<sup>175</sup> Cabe mencionar que el sistema tributario español está basado en estas figuras de capacidad contributiva, garantizando un mínimo exento y una tributación familiar, diferente al de México, allá sí está regulado por la ley con la cual se aplica de manera satisfactoria para los españoles.

<sup>176</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho... op. cit.*, p. 378.

<sup>177</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, vigésima primera edición, Madrid, Espasa-Calpe, S. A., 1992, p. 1255.

Dentro del sistema tributario mexicano el Impuesto Sobre la Renta (ISR) es uno de los impuestos de mayor importancia, debido a que es el impuesto que aporta más ingresos al Estado para el financiamiento del gasto público, es por ello que nos damos a la tarea de explicar un poco de la estructura y funcionamiento de este.

Por consiguiente, el objetivo del presente capítulo es analizar las bases sobre las que se asienta el impuesto sobre la renta en México, y las consecuencias, especialmente respecto de las personas físicas; lo que posibilitará identificar la fuente de inequidad tributaria y el imperativo, en términos humanos y sociales, de que este impuesto se calcule con base en una renta neta subjetiva y no en una renta neta meramente objetiva, con lo que solo se cumple con el propósito de reunir más recursos para el Estado, castigando severamente la economía del contribuyente. En este documento se considera que solo con la subjetivación de la renta se respetaría el derecho del contribuyente a satisfacer las necesidades básicas —del sujeto y de sus dependientes— de alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, salud, entre otras.

En México, la renta está contemplada en el rubro de los impuestos directos, y se refiere, principalmente, a la riqueza constituida por los ingresos del contribuyente —ya sea que se obtengan como remuneración al trabajo o a su capital— llámese persona física o moral; esta concepción coincide con la de Haig, quien afirma que “la renta es el aumento en el poder individual para satisfacer sus necesidades en un periodo dado, consistiendo tal poder en el dinero o en cualquier cosa susceptible de evaluarse en términos monetarios”<sup>178</sup>.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no posee en su estructura una definición conceptual de renta o ingreso, como lo ha reconocido también la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero aclara que tal supuesto no le quita el objetivo a la ley, pues el legislador sienta las bases para que tal impuesto pueda aplicarse y recaudarse, con base en las actividades que

---

<sup>178</sup>Haig, citado en la “Introducción a los documentos sobre el concepto de renta y su operatividad fiscal”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1970, núm. 3, p. 153.

generan ingresos y el tipo de persona que lo lleva a cabo; ésta entraría a la relación jurídica tributaria como sujeto pasivo en quien cae la obligación de pago a partir de la delimitación del hecho imponible.

Regularmente la norma sustenta la creación de los impuestos, en términos de aportación al gasto para satisfacer las necesidades del Estado, bajo el argumento de que se brindarán mejores servicios a la sociedad. No obstante, los tributos están basados en modelos de recaudación desproporcionada, con lo cual se deja en segundo término la satisfacción de las necesidades del país, y con una gran carga al contribuyente.

Contraria a la postura anterior, Herman considera que la renta no debe ir encaminada solo a la satisfacción de las necesidades del Estado, sino ha de considerar al individuo y sus necesidades vitales, pues la renta es “la suma de los bienes económicos o de cambio que se añaden en un determinado periodo de tiempo al patrimonio primitivo y no disminuido de una persona, la cual los puede utilizar a su entera voluntad”<sup>179</sup>.

### 3.1 Sistemas utilizados para la estructuración del impuesto

Los impuestos, lo mismo que las diferentes formas de organización económica, evolucionan conforme a la sociedad en que se desarrollan; el Impuesto Sobre la Renta (ISR) para su operación es estructurado conforme a los siguientes sistemas:

#### a) Sistema Cедular o Analítico

Este sistema caracterizado principalmente por dividir a la renta en categorías o cédulas según el hecho imponible que da origen al impuesto, consecuentemente aplica la tasa a la renta de cada uno de los regímenes. Cabe hacer alusión a un ejemplo proporcionado por Briseño, donde claramente se identifica que este sistema de estructura del tributo carece de justicia, al afirmar que:

---

<sup>179</sup> Herman, citado por Schanz, Georg von, “El concepto de renta y las leyes reguladoras de impuesto sobre la renta”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1970, núm. 3, p. 157.

La autonomía de cada contribución conduce a resultados diferentes, según la situación personal, al grado de que podía hablarse de una injusticia notoria cuando dos sujetos, que materialmente obtendrían el mismo monto en su ingreso anual, cubrían sumas distintas y estaban sujetos a registros notoriamente discrepantes. Sobre todo, en el impuesto cedular relativo al trabajo asalariado.<sup>180</sup>

En acuerdo con la anterior opinión respecto al régimen de salarios, evidentemente, no todas las personas físicas, aun y cuando tributen en el mismo régimen específico, en este caso el de salarios, no se encuentran en la misma situación ya sea personal o familiar para poder aportar al gasto respecto de todos sus ingresos; de los cuales se podría decir que en ocasiones no alcanzan para satisfacer los elementos vitales para sostener una vida digna, tal como se ha afirmado desde el capítulo anterior.

#### b) Sistema Global o Unitario

En cuanto a este sistema, no menos importante que el anterior, Monroy Hernández menciona las características más relevantes en los siguientes términos:

- Constituye un solo impuesto que grava los ingresos netos totales y permite compensar los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos.
- Es de carácter personal, por lo que es posible la aplicación de tarifas progresivas.
- La discriminación de las rentas no puede aplicarse en la misma forma que en el sistema de impuestos cedulares, pero es posible lograrla mediante la disminución cuando provenga del trabajo personal <sup>181</sup>.

Así, este sistema pretende gravar el total de las rentas que obtenga el sujeto pasivo en función de una tarifa progresiva, independientemente del

---

<sup>180</sup>Briseño Sierra, Humberto, *El impuesto al ingreso global de las personas físicas*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1977, p. 15.

<sup>181</sup>Monroy Hernández, Guillermo, *El objeto y el hecho imponible en el impuesto sobre la renta de las personas morales residentes en México*, México, Dofiscal, 2010, p. 34.

origen del que provengan estos ingresos a fin de que se cumpla con la obligación.

### c) Sistema Mixto

El sistema tal como su nombre lo indica, es una mezcla entre los dos anteriores. De acuerdo con Margain Barrasa “la historia de la política fiscal mexicana permite observar cómo el impuesto sobre la renta pasó de ser un régimen cédular a uno de carácter mixto, semi-global, es decir, se convirtió en un impuesto con elementos de un impuesto global y algunos tintes del cédular”<sup>182</sup>. En este mismo sentido, señala el autor que “el cambio del régimen cédular a uno global se acompañó de la modificación del procedimiento para determinar el impuesto; dicha obligación pasó de la autoridad al contribuyente, y con ello la recaudación de México aumentó”<sup>183</sup>.

Una perspectiva o modalidad acerca de la aplicación del sistema mixto, sería aquella en la cual “existe un impuesto cédular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen, pero el gravamen adquiere el carácter de personal, toda vez que el importe de todas esas categorías es sumado y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente”.<sup>184</sup>

De ahí que el sistema mixto es el contemplado para gravar los ingresos; sin embargo, esto no quiere decir que sea lo más viable para las personas físicas, las cuales tributan bajo determinado régimen, pues no es un criterio de justicia el gravarle el total de ingresos al sujeto, sin darle si quiera la oportunidad de cubrir sus gastos primordiales.

Cabe traer a colación una serie de características que denota la doctrina española<sup>185</sup> respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

---

<sup>182</sup>Margain Barrasa, Emilio, “Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal”, en Gabriela Ríos Granados (coord. a), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 84.

<sup>183</sup> *Ídem*

<sup>184</sup> Monroy Hernández, Guillermo, *El objeto y el hecho imponible... op. cit.*, p. 35.

<sup>185</sup> Álvarez Martínez, Joaquín *et al.*, *Los Impuestos en España*, Cuarta Edición, España, Aranzadi Editorial, 1999, p.p. 75- 76.

-Se trata de un *impuesto único* sobre la renta de las personas físicas. Si bien está apoyado en una red compleja de pagos anticipados al Tesoro realizados unas veces por terceras personas, a cuenta del sujeto pasivo (retenciones e ingresos a cuenta), y otras a cargo del propio sujeto pasivo (pagos fraccionados).

- El impuesto gira sobre una *definición de analítica de la renta*, que sólo se completa a través de la definición de sus componentes: rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. La importancia del origen de cada rendimiento ha sido cada vez mayor dado el distinto tratamiento que recibe éstos según sea su naturaleza, hasta el extremo de fraccionarse la base imponible en compartimentos casi cerrados a efectos de su determinación, de su integración y compensación e incluso la aplicación de estos gravámenes.

-Finalmente, ha de destacarse la respuesta, compleja y discutida, al problema de la tributación —conjunta o separada— de los miembros que se integran en <<*unidad familiar*>>. Tras pronunciarse el Tribunal Constitucional, la normatividad del Impuesto dispuso un sistema opcional (tributación conjunta o individual), a partir del cual la polémica se suscitó alrededor de los criterios para imputación personal de los rendimientos, desde el momento en que no resultaban coincidentes con los criterios de las restantes ramas del Derecho —especialmente la normativa civil sobre regímenes económicos del matrimonio—.

Las características que preceden no solo son afirmaciones o deducciones de la doctrina, sino son solo interpretaciones que a la letra establece la ley del referido impuesto, pues visto desde su naturaleza la ley persigue gravar, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, es justo en ese momento basado en la subjetividad donde nace el mínimo exento.

Por último, aclaramos que si bien no podemos decir que el mínimo exento no se encuentra reconocido en la constitución, pero tiene su

fundamento de los principios que demanda la constitución española, como lo señala el alemán García Frías “este principio no se halla expresamente reconocido en la Ley Fundamental de Bonn (Grundgesetz), pero tanto la doctrina como la jurisprudencia lo han derivado del principio de igualdad, otorgándole así un rango constitucional”<sup>186</sup>

### 3.2 Tipos de renta

#### 3.2.1 Renta bruta

Según Rosher, “la renta bruta de un año está integrada por todos los bienes que la economía ha producido por primera vez a lo largo del mismo”<sup>187</sup>. Schanz critica este concepto de renta, ya que desatiende la parte correspondiente a la esfera del contribuyente al tener como fin único “el de abarcar conjuntamente todos los rendimientos brutos que afluyen a una persona”<sup>188</sup>, rendimientos que son gravados en su totalidad, sin permitir o aplicar ninguna deducción de gastos.

Así la renta bruta sería el conjunto de ingresos que obtiene la persona, los cuales se consideran gravados por el impuesto referido, se calcula sobre la base que no contempla la capacidad del sujeto pasivo para contribuir. Esta forma de ejercicio fiscal puede tener serias consecuencias, ya que de acuerdo con Armienta y García:

“Cuando el legislador se empeña en gravar la renta bruta, evitando deducciones necesarias para la producción de los ingresos, o para la individualización de su carga tributaria, se instituyen sistemas tributarios apoyados en una paradoja de lo que se dice ser justo, y se hace creer al contribuyente, que los índices de riqueza global son los que señalan el rumbo de los tributos justos [...]”<sup>189</sup>.

---

<sup>186</sup>García Frías, Ángeles, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, España, núm. 3, 1994, p. 21.

<sup>187</sup> Rosher, citado por Schanz, Georg von, “El concepto de renta... *op. cit.*, p. 158.

<sup>188</sup> *Ibidem*, p. 165.

<sup>189</sup> Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, núm. 9, p. 16.



De manera que este impuesto está fuera de los parámetros de lo justo y proporcional que demanda la Constitución mexicana para el establecimiento de impuestos en el caso de personas físicas, que son la mayoría de casos, pues las deja fuera del umbral de la justicia, quedando desprotegidos con un monto muy por debajo de lo más elemental para vivir.

### 3.2.2 Renta neta

La renta neta vendría siendo lo que en la ley se encuentra como utilidad. Algunos tratadistas definen de forma concreta que “la renta neta es lo que queda después de haber deducido los costos de producción, es decir, lo que puede ser consumido sin que quede menguado el patrimonio primitivo”<sup>190</sup>.

Por otro lado, se considera que la renta neta “se constituye como un posible baluarte en la defensa de los derechos de los contribuyentes al tener en el principio de capacidad contributiva un fuerte apoyo”,<sup>191</sup> en este sentido es que se habla de la renta neta subjetiva —sobre la cual se abundará más adelante— que tiene como fin que al gravar el ingreso se actúe dentro de los parámetros del principio de capacidad contributiva.

Se puede concluir que la renta neta vendría siendo la que se determina después de haber restado de la renta bruta, esto es, las deducciones que son permitidas por la ley fiscal, las cuales son muy escasas como para opinar positivamente, pues el margen que deducen no es suficiente para sobrevivir.

#### a) Objetiva

El sentido objetivo de la renta, refiere a que el objeto del impuesto es identificar la riqueza que se posee, la cual, según la ley, puede ser susceptible de ser gravada. Mediante ésta “se obliga al legislador a considerar las circunstancias objetivas de su generación, es decir, permitir la deducción de los gastos realizados por el contribuyente en la generación de sus ingresos, así como las pérdidas que en otros ejercicios se hubieren sufrido”<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> Rosher, citado por Schanz, Georg von, “El concepto de renta... *op. cit.*, p. 158.

<sup>191</sup> Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma... *op. cit.*, p. 16.

<sup>192</sup> Chamorro y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario (parte general)*, Salamanca, Editorial Ratio Legis, 2014, p. 132.

De esta manera la renta neta objetiva establece que deben deducirse del ingreso total, los gastos de producción del mismo.

#### b) Subjetiva

El sentido de la renta subjetiva va encaminado a aproximaciones más justas, pues toma en consideración “los gastos de mantenimiento necesarios del contribuyente para sí y su familia, que hay que cubrir inevitablemente mediante los ingresos en el sentido económico, y que por eso no son disponibles para el pago de los impuestos”<sup>193</sup>.

Respecto de la persona en su desenvolvimiento económico de “lo que se trata es de conocer la capacidad individual de una persona en un periodo determinado, los medios de que dispone en tal periodo sin consumir su propio patrimonio y sin tener que recurrir a medios ajenos (deudas)”<sup>194</sup>.

El impuesto sobre la renta en México no se tributa sobre una renta bruta, ya que permite ciertas deducciones para calcular la base liquidable. Sin embargo, estas deducciones no permiten del todo abarcar la esfera de satisfacción del individuo, pues no le permiten cubrir lo más elemental para vivir; de modo que lo más adecuado sería determinar el impuesto a partir de una renta neta subjetiva.

Esta modalidad de renta, efectivamente, no está contemplada por la ley fiscal, pero es un aspecto sumamente importante a considerar al momento de gravar la renta; ya que el aspecto subjetivo de la renta engloba elementos de los que la persona no puede prescindir, los cuales son vitales para no caer en las circunstancias de penuria a las que arrastra, tal vez de forma indirecta, el impuesto a la renta, con el fin de cubrir el gasto.

Tomar la renta neta subjetiva como un elemento de cuantificación en el impuesto sobre la renta, introduciría realmente los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva, dando como resultado una subjetivación de la carga tributaria para las personas físicas respecto de las circunstancias

---

<sup>193</sup> Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma... *op cit.*, p. 16.

<sup>194</sup> Schanz, Georg von, “El concepto de renta... *op cit.*, p. 157.

personales y familiares que posee cada persona. Con esto se garantizaría su derecho a un mínimo vital que le permita satisfacer, al sujeto y a sus descendientes, las necesidades básicas de alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, salud, etc.

### 3.3 Elementos del impuesto

Para que una obligación tributaria nazca y se configure en cada caso en particular, es obvio que debe tener los elementos constituyentes de la relación jurídica fiscal fundada en una obligación de pago; dichos elementos son de carácter tanto cualitativo como cuantitativo. A continuación, se abordan cada uno de ellos.

#### 3.3.1 Elementos cualitativos

##### 3.3.1.1 Hecho imponible

El hecho imponible es una figura que "... marca la pauta de lo que debe gravarse y cómo debe gravarse ... debe estar bien definido y debe ser claro, entendible, objetivo, concreto, no debe crear confusión entre los contribuyentes para que estos cumplan con sus obligaciones tributarias"<sup>195</sup>.

Esta figura es parte fundamental de los tributos<sup>196</sup>, está compuesto por dos elementos, uno objetivo así como uno subjetivo:

... mientras el elemento objetivo consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo, el subjetivo o personal indica aquella persona que guarda con el anterior la especial relación que la ley ha prefigurado para considerarlo su realizador y como consecuencia de ello el titular del hecho imponible y sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente<sup>197</sup>.

---

<sup>195</sup>Velázquez Meléndez, Vicente, "El hecho imponible", *Consultorio Fiscal*, México, núm. 482, 2ª quincena de septiembre de 2009, p. 73.

<sup>196</sup>Nota: "... el tributo establece a cargo de un sujeto la obligación de pagar una suma de dinero para financiar el gasto público. Consecuentemente, el sujeto pasivo del tributo no puede ser otro que el titular de esa obligación, es decir el contribuyente" véase en: Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "Los sujetos de la potestad de imposición", en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), México, Porrúa, 2005, p. 195.

<sup>197</sup>Salinas Arrambide, Pedro, "Elementos constitutivos... *op.cit.*, p. 170.

Así, el hecho imponible, también conocido como hecho generador del tributo, es la figura que le da origen a la relación jurídico tributaria, establecida en las leyes fiscales por el legislador.

Reafirmamos que este elemento del impuesto es uno de los más importantes en la estructura de la obligación tributaria, pues “como tal cumple el cometido de definir jurídicamente el elemento cuya realización determina a la postre el pago del tributo oportuno”<sup>198</sup>, así es como se legitima la contribución.

Tiene su fundamento en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en la definición de tributo que propone la fracción “I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.

Para el derecho tributario, “el supuesto de hecho o supuesto fáctico, constituye un elemento de la realidad social que el legislador tributario contempla y trasporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico, que en esta materia comúnmente recibe el nombre de hecho imponible”.<sup>199</sup> Este elemento refiere a todo suceso que da lugar a que se tengan obligaciones pendientes de carácter tributario, en otras palabras, pagar el impuesto, tomando en cuenta que este hecho, en todo caso, deberá estar en la ley.

El autor Mestres, hace una distinción importante acerca de la selección de hechos imposables, en virtud de que estos se establecen de manera general para todos los sujetos pasivos; la cual es esencial al momento de efectuarse la contribución, en relación a esto sostiene que:

La selección de los hechos imposables ha de efectuarse en base al principio de generalidad [...] lo que exige que todas las manifestaciones de riqueza que se consideren aptas conforme al principio de capacidad contributiva, sean tomadas en consideración [...] Por idéntica razón

---

<sup>198</sup>Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, quinta edición, Navarra, Thomson Aranzadi, 2004, p. 332.

<sup>199</sup> Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos... *op. cit.*”, p.162.

deben quedar excluidas las manifestaciones de riqueza que no se estime constituyan signo de capacidad económica, entre ellos, los llamados mínimos<sup>200</sup>.

Por último, referimos que este hecho generador —como también se conoce— “[...] constituye un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, un hecho jurídico [...]”<sup>201</sup>.

No está en discusión que el hecho imponible da origen a la obligación de contribuir, actos que están regulados por la legislación; sin embargo, no podemos dar por hecho que de constituirse un hecho generador, la persona física está en condiciones de cumplir con esta obligación.

#### a) Elemento material u objetivo

Ferreiro Lapatza, considera que “el objeto material del tributo sólo se configura como tal cuando la manifestación de riqueza, los bienes que el legislador por medio del tributo, quiere gravar de modo directo e inmediato, se encuentran en las circunstancias que definen, delimitan o tipifican el elemento objetivo del hecho imponible, es decir, de aquel hecho cuya realización origina la relación jurídico tributaria”<sup>202</sup>.

Por otra parte, es preciso aclarar el punto del hecho, a partir de una imposición general, es ésta una potestad legislativa, pues “las leyes de cada tributo desmenuzan y diversifican tal mención genérica de muy distintas maneras. Así pues, la técnica empleada en cada caso por el legislador puede dar lugar a elementos objetivos del hecho imponible genéricos o globales frente a otros espacios pormenorizados”<sup>203</sup>.

---

<sup>200</sup>Pont Mestres, M., “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 31, julio-septiembre de 1981, p. 383.

<sup>201</sup>González, Eusebio y Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario... op. cit.*, p. 192.

<sup>202</sup>Ferreiro Lapatza, José Juan, “Los Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria”, en Andrea Amatucci (coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. II: *La relación jurídico-tributaria el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, Bogotá, Colombia, Themis, 2001, p. 44.

<sup>203</sup>Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 337.

Cabe destacar que el objeto principal de la ley del impuesto sobre la renta es la obtención de una parte de los ingresos del contribuyente, independiente de donde provenga, solo exceptuando lo establecido en el artículo 93 de la referida ley<sup>204</sup>.

#### b) Elemento temporal

La vertiente temporal del hecho es fácil de comprender, atañe al momento del nacimiento de la obligación tributaria, “o el momento en que la deuda tributaria es líquida y exigible o, en fin, para conocer la ley aplicable a la génesis y el desarrollo de la relación tributaria”<sup>205</sup>. Este elemento encuentra su fundamento en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando afirma que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad [...]”.

#### c) Elemento espacial

Exactamente como lo indica Salinas Arrambide, “el elemento espacial del hecho imponible indica el lugar o ámbito geográfico de producción de éste

---

<sup>204</sup>Las exenciones a las personas físicas están contempladas en el artículo 93º, consideramos que no son suficientes para proporcionar un nivel digno de vivir, éstas consisten en liberar de todo gravamen la obtención de los siguientes ingresos: I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general...; II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades; 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 del ISSSTE; IV. Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general; V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas; VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga; VII. las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, la Ley del ISSSTE [...]; VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores; IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones; X. Por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez [...]; XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, primas vacacionales, participación de los trabajadores en las utilidades y primas dominicales; XII [...], entre otras.

<sup>205</sup> Sainz de Bujanda, citado por Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario... op. cit.*, p. 196.

siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta”<sup>206</sup>. Por tanto, es el ámbito de aplicación territorial del hecho imponible, que no es otra cosa, que el tener que sujetarse a la aplicación de la norma tributaria que ordene ese lugar, en este caso sería la norma mexicana.

Así, la ley del impuesto sobre la renta, sostiene que los obligados a pagar este impuesto serán personas físicas y morales residentes en el país, o en el extranjero que tengan establecimiento permanente o ingresos que provengan de fuentes de riqueza en el territorio nacional. A su vez, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 8º supone este elemento espacial al señalar que “Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial”.

Los elementos del hecho imponible solo presuponen el nacimiento de la obligación de pago, identificando la riqueza a partir de que inicia la relación tributaria, delimita su objeto que es gravar el ingreso, a quien se le grava o quien realizó el hecho imponible establecido en las normas, y el tiempo de pago.

Partiendo de estas cualidades del hecho imponible, podemos afirmar que en cuanto a este elemento que figuras como la no sujeción y la exención podrían convertirse en vías de apremio para que se configure un mínimo vital exento de tributación; en primer lugar,

### 3.3.1.2 Sujeto

Como bien se conoce, los sujetos en una relación tributaria son el sujeto activo —quien tiene la potestad de imponer y exigir el pago del tributo— y el sujeto pasivo, que es en quien recae esta obligación de pago. Y tal como se ha definido el objetivo de esta investigación, es analizar al sujeto pasivo, a fin de estudiar la situación que le permita subjetivar su carga fiscal. Así, se parte del supuesto que el sujeto pasivo del tributo no puede ser otro que el titular de la obligación, este sujeto será el contribuyente.

---

<sup>206</sup> Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos... *op cit.*, p. 171.

Messineo expresa que el “equivalente de sujeto es, ante todo, la persona, o sea el ser humano (o persona humana, o persona física); pero, además, son considerados sujetos, por asimilación, las personas jurídicas, es decir, algunos agregados de personas y algunos conjuntos de bienes, que están destinados a particulares fines (finalidades)”<sup>207</sup>. El sujeto o persona vendría a ser todo ente capaz de tener facultades y deberes; estas personas jurídicas son las personas físicas y personas morales, en nuestro caso nos interesa el estudio de las personas físicas.

Por su parte, Alvarado Esquivel señala las características que posee un sujeto pasivo o contribuyente:

- “Es el realizador o titular del hecho imponible;
- Es titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible; y
- Es quien soporta en su patrimonio la carga tributaria”<sup>208</sup>.

La legislación mexicana del impuesto sobre la renta, en su artículo 1º establece quienes de manera general serán los sujetos obligados al pago de dicho impuesto, para efectos de la ley los sujetos obligados a contribuir en este impuesto son:

*Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

---

<sup>207</sup>Messineo, Francesco, citado por Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil... op. cit.*, p. 115.

<sup>208</sup>Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Sujetos de la potestad... op. cit.”, p. 195.



En un sentido más estricto, se referirá a las personas físicas como sujetos pasivos; se adjudica en el artículo 90, del Título IV, de las personas físicas, en la referida ley de ISR en sus disposiciones generales, que los obligados a contribuir serán:

*Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.*

El sujeto pasivo es quien se contempla en la ley como titular de la obligación la cual está comprometido a pagar; sin embargo, existe otro parámetro de sujeto pasivo, de acuerdo con Giuliani Fonrouge “el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor o un tercero”<sup>209</sup>.

De tal afirmación se puede deducir que no solo existe el contribuyente o sujeto pasivo principal, sino que acepta que puede haber un tercero que cumpla la función de contribuir. Esto puede ser trasladado al Código Fiscal del país, pues en el artículo 26<sup>210</sup> contempla una figura llamada responsable solidario, se trata de quienes asumen la función —en el caso del régimen de salarios es el patrón— de calcular, retener, declarar y enterar el impuesto al fisco federal.

---

<sup>209</sup>Fonrouge, Giuliani, citado por García Novoa, César, en “Los sujetos pasivos en el nuevo... *op. cit.*”, p. 71.

<sup>210</sup> Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones. II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos. III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

### 3.3.2 Elementos cuantitativos

La doctrina menciona que “una vez nacida la obligación tributaria principal por la realización del hecho imponible y determinado así el contribuyente, procede cuantificar el elemento material del hecho imponible, de tal forma que se prosiga así en el camino de la cuantificación de la obligación tributaria principal”<sup>211</sup>.

Los elementos cuantitativos en un tributo tienen como finalidad fijar los parámetros necesarios para determinar el monto de la deuda tributaria, que se requiere pagar al contribuyente, en otras palabras, es la cuantía del hecho imponible, estos elementos son:

#### 3.3.2.1 Base

##### a) Imponible

La base imponible es un elemento importante e indispensable para constituir la cuantía de la obligación o hecho imponible que se pretende recaudar, M. Cortéz Domínguez la define de forma exacta como “la cuantificación concreta del elemento material del hecho imponible”<sup>212</sup>.

Es preciso afirmar que para que se constituya como tal, la base imponible debe acoger estrictamente la capacidad contributiva del sujeto; en efecto, lo que hace este elemento esencial del tributo es precisar, especificar, recoger a este principio.

La doctrina española permite sustentar la pertinencia de la subjetivación fiscal, pues señala entre las funciones principales o fundamentales que tiene la base imponible, las siguientes:

La primera de ellas, establecer una medida o cuantificación del hecho imponible, es decir, reducir a una cantidad concreta la realización de un determinado acto previsto en la norma tributaria; la segunda íntimamente unida a la anterior, medir cuantitativamente la capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente con la realización del hecho imponible; en tercer lugar, la base imponible junto al tipo de gravamen,

---

<sup>211</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero... op cit.*, p. 375.

<sup>212</sup> M. Cortéz Domínguez, citado por Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero... op cit.*, p. 375.

otro de los elementos cuantificadores, permitirá determinar la cuantía de la obligación tributaria principal; y, por último, en algunas clases de impuestos como los progresivos, la cuantía de la base imponible permitirá determinar el tipo de gravamen aplicable<sup>213</sup>.

De ahí que la base imponible es la cantidad de renta que obtiene el sujeto pasivo, como resultado de efectuar un hecho generador de la contribución.

#### b) Liquidable

La base liquidable sería el resultado de la base imponible después de haberse restado las deducciones correspondientes, con base en las situaciones que la propia ley exenta de pago (las cuales serán vistas más adelante al abordar los ingresos exentos).

Para el cálculo de esta base, es preciso volver a lo que se comentó acerca de los tipos de renta neta —objetiva y subjetiva—. Con relación a ello, es preciso traer a colación que la renta neta objetiva es la cantidad que le queda al contribuyente después de restar las deducciones o gastos para la generación del ingreso; mientras, que la renta neta subjetiva sería restar o deducir los gastos personales o familiares a fin de tomar en cuenta dichas circunstancias y a partir de eso, determinar el impuesto.

La base liquidable actúa en el supuesto de renta neta (solo en el ámbito objetivo para el caso de México); y la base imponible sin más se puede equiparar a la renta bruta (total de ingresos percibidos en un periodo fiscal). Sin embargo en México, la ley solo supone el cálculo de la base liquidable bajo los supuestos de renta neta objetiva, dejando de lado la valoración de la renta neta subjetiva, pues solo deduce una pequeña cantidad de erogaciones personales y no permite estimar la circunstancia real del sujeto a nivel personal o familiar; por tanto, aquéllas son tan insuficientes que resulta casi imposible lograr una subjetivación del impuesto.

Adelante se abordarán algunas de las deducciones personales permitidas por la ley a las personas físicas. Esto con el fin de calcular el

---

<sup>213</sup> *Ídem.*

impuesto sobre la renta anual, la cual se obtiene sumando los ingresos acumulados en el periodo (un año), menos la base liquidable que se obtendrá deduciendo las siguientes erogaciones contempladas en las fracciones del artículo 151 de la ley en mención:

- I. *Los pagos por honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios del contribuyente o sus dependientes<sup>214</sup> [...] también serán deducibles los pagos por honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente [...].*
- II. *Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del SMG elevado al año.*
- III. *Los donativos no onerosos ni remunerativos<sup>215</sup> [...]. El monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto anual. Cuando los donativos sean a favor de la Federación, entidades federativas, municipios o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de sus ingresos [...].*
- 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 [...].*
- 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 [...]. El monto de la deducción será de hasta el 10% de los ingresos*

---

<sup>214</sup> Se entiende por dependientes a cónyuge, concubina (o), ascendiente (s), descendiente (s) en línea recta.

<sup>215</sup> Según lo establecido en este mismo artículo 151 de la ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a donativos que se otorguen en los siguientes casos: a) A la federación, a las entidades federativas o a los municipios, a sus organismos descentralizados [...]; b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta ley; c) A las entidades a las 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 cumpla con los requisitos del art. 82; e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del art. 83; f) a programas de escuela empresa.

*acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales elevados al año. [...].*

- 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 o sus dependientes.*
- 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 [...].*
- 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%.*

En el párrafo antepenúltimo de este mismo artículo se aclara que “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 [...]”.

Tal condición parece un tanto injusta, al poner como limitante, que para que los gastos médicos o funerarios puedan ser deducidos de sus ingresos, deben estar contratados en México. Aún falta mucho desarrollo en el país, de ahí que no se consideren cuestiones, incluso muy obvias; así, el legislador antes de introducir una condicionante debe tomar en consideración que existe la posibilidad de que el campo de la medicina aquí —territorio mexicano— no esté tan avanzado como en otros países, por tanto, el contribuyente siempre va a buscar la solución a su problema o el de su familia.

Por otra parte, se observa en la fracción VII del mismo artículo 151, menciona que los gastos de transporte serán objeto de deducción, para lo cual se tendrá que separar el gasto de transporte del monto de la colegiatura, si

bien es cierto que mediante decreto<sup>216</sup> se otorgan estímulos fiscales para el pago de servicios educativos. Si se trata de un derecho constitucional que se supone el Estado debe garantizar, entonces ¿por qué no deducir también los gastos de educación por ser un derecho humano contemplando las colegiaturas dentro de las deducciones personales?

Así pues, se confirma una vez más que el gobierno actúa como si actuara constantemente por una verdadera vida digna para sus ciudadanos, en un real estado de derecho, cuando lo que realmente le interesa es mantener sus índices de recaudación.

La base imponible, que es derivada del hecho imponible, puede constituir subjetivamente el derecho a un mínimo vital, puesto que este destina la renta obtenida para satisfacer las necesidades del contribuyente y sus dependientes económicos, ingresos que no deben ser sometidos a tributar por este impuesto, pero para ello estamos conscientes que debe haber un estudio de campo previo que permita delimitar cual es el importe del mínimo tanto personal como familiar.

### 3.3.2.2 Tipo

La categoría impuestos directos se caracterizan por adecuar la base liquidable a la situación económica de cada sujeto pasivo, utilizando una tarifa progresiva que aumenta en conjunto con la base liquidable; así, si la base liquidable es alta, la tarifa también aumentará.

Doctrinalmente “el tipo de gravamen se identifica con la cifra, coeficiente o porcentaje que, aplicado a la base liquidable o a la base imponible cuando una y otra coincidan, da lugar a una cantidad que, denominada cuota íntegra, puede constituir o no todavía la cantidad debida a la administración tributaria en el seno de la relación jurídico-tributaria de que se trate”<sup>217</sup>. Se determina

---

<sup>216</sup> De acuerdo con el Decreto de beneficios fiscales, en 2015 se permite deducir en la Declaración Anual los pagos de colegiaturas desde nivel preescolar hasta bachillerato o equivalente por diversos montos, véase en [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/declaracion\\_anual/Paginas/estimulo\\_fiscal\\_2015.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/estimulo_fiscal_2015.aspx) consultado al 01 de noviembre del 2016.

<sup>217</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho... op. cit.*, pp. 389 -390.

aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable; y se refiere al tanto por ciento proporcional o progresivamente, conforme la ley de cada tributo, se aplique a la base liquidable.

Como lo establece la doctrina española, respecto de otra clase de tipo o tarifa, existe la “posibilidad de que la ley establezca un tipo cero o bien tipos reducidos o bonificados, es decir, tipos inferiores a los que, en principio, se derivan de la aplicación de la norma, constituyendo todos ellos ejemplos de bonificaciones fiscales”<sup>218</sup>.

Este tipo de gravamen cero podría ser la vía de apremio en la que pueda entrar el mínimo vital al impuesto sobre la renta del país; pero, hay que insistir en que para ello, primeramente, se debe aceptar que este es un derecho del que se está privando a la sociedad y que contribuiría, tal vez no del todo, pero sí en gran parte, a satisfacer las necesidades elementales; mismas que no deberían de ser vistas como necesidades sino como derechos que tienen su fundamento en la carta magna.

#### 3.3.2.3 Cuota

La cuota da como resultado la cuantificación concreta del tributo, “constituye un hito sustancial en el proceso de cuantificación de la capacidad económica manifestada en el hecho imponible de cada tributo, y, en consecuencia, es un elemento esencial de este último [...]”<sup>219</sup>. Ésta dará el resultado después de todo el proceso de cálculo, cuando se determina el monto que debe pagar el sujeto pasivo a Hacienda.

#### 3.3.2.4 Deuda

La deuda es la parte final del proceso de imposición del tributo, es decir, la cuantificación del hecho o cantidad a pagar al fisco federal, en el tiempo que la misma ley determine. No debe confundirse con la cuota, pues aquella es la cuantificación final y ésta, la imposición o determinación del crédito fiscal. Chamorro y Zarza define a la deuda como “la obligación tributaria material, es

---

<sup>218</sup> Chamorro y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario... op cit.*, p. 135.

<sup>219</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero... op cit.*, p. 391.

decir, la cantidad de dinero que ha de entregar el obligado tributario a la Hacienda pública para considerar extinguida su obligación”<sup>220</sup>.

Cabe señalar que estos dos últimos elementos configurativos del tributo —cuota y deuda—, no están considerados como tales en la ley del impuesto sobre la renta en México; sin embargo, eso no significa que existan dentro del proceso de cuantificación del tributo, así sea de manera subjetiva.

### 3.4 El Mínimo Vital en el Régimen de Salarios

No es difícil deducir que la mayoría de los contribuyentes son personas físicas que tributan bajo el régimen de salarios al prestar un servicio personal subordinado, por lo que es de reconocer que estas personas son quienes nutren la fase económica de nuestro país, pues para verse beneficiados tienen que realizar sus pagos en materia de Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante IMSS), aportar para la adquisición de una vivienda patrimonio familiar, con el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (en adelante INFONAVIT), así como las retenciones que realiza la empresa para la cual se presta el servicio.

Según las investigaciones realizadas por Caballero, José Luis para el diario *El Economista*, los índices de trabajadores incorporados al mercado han aumentado en gran medida los últimos años, en su análisis nos proporcionan las cifras siguientes:

Entre 2005 y el 2016 en México se incorporaron al mercado laboral 9.8 millones de personas de las cuales 5.6 millones lograron acomodarse en el sector informal de la economía según cifras sobre el número de trabajadores en el IMSS. Sin embargo, otros dos millones de personas encontraron espacio en el mercado informal, que al cierre del 2016 lo conformaban 14.2 millones de personas. La población económicamente activa en el país, al cierre del 2016 fue de 54.0 millones de personas y aumentó en 890 personas en promedio cada año, entre el 2005 y el

---

<sup>220</sup> Chamorro y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario... op cit.*, p. 139.



2016. El número de afiliado al IMSS aumentó en 505 personas cada año en el mismo lapso<sup>221</sup>

La inserción de los individuos a un trabajo formal e informal —porque no pagan impuestos— es una necesidad convertida en una obligación, pues es indiscutible que la persona necesita recibir ingresos para poder vivir, por ello esta inserción en el mercado laboral en México va en aumento año con año.

Antes de adentrarnos en el análisis de este régimen, vale destacar que su regulación se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta, comprendiendo los artículos 94 al 99.

El hecho imponible para las personas físicas que tributan bajo este régimen, se puede consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, donde se verifica que los ingresos por salarios serán:

Los obtenidos por concepto de sueldos y demás prestaciones derivadas de una relación laboral, e incluyen tiempo extra y prestaciones adicionales, indemnizaciones, jubilaciones, pensiones, seguro de retiro, gratificaciones, entre otras, excepto las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales<sup>222</sup>.

De esta forma, en base a estos hechos realizados, es como se va generar la relación jurídica tributaria entre los sujetos, ahora bien, la ley de la materia en el artículo 94, hace una asimilación a estos ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, en un listado que considera se rigen por la ley respectiva<sup>223</sup>.

---

<sup>221</sup>Caballero, José Luis, "7 gráficos sobre la fragilidad del salario en México", Diario electrónico El Economista, 26 de febrero de 2014, véase en <http://eleconomista.com.mx/sociedad/2017/02/26/7-graficos-sobre-fragilidad-salario-mexico> página consultada al 16 de mayo del 2017

<sup>222</sup> Ingresos por salarios, consultado en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), véase en [http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/ingresos\\_por\\_salarios.aspx](http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/ingresos_por_salarios.aspx) consultada al 02 de mayo del 2017.

<sup>223</sup> Artículo 94 LISR.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los

En este tipo de régimen, el sujeto pasivo será la persona física quien reciba los ingresos por salarios o bien por la prestación de un servicio personal subordinado, de manera más específica, los estatuidos en el ya mencionado artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en nuestro país.

El artículo 96<sup>224</sup> de la ley del impuesto respectivo, señala que quienes realicen los pagos por salarios o por la prestación de un servicio personal

---

trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes: I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas. II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles. III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales. IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último. V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo. VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo. VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

<sup>224</sup> Artículo 96 LISR. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente. La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente: Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario. Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%. Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo. Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo. Las personas

subordinado, están obligados a efectuar retenciones y enteros los cuales se realizarán mensualmente, pero que cubrirán el impuesto anual.

La base liquidable en este régimen, conforme al artículo 97 de la LISR, será el retenedor quien calculará el impuesto anual de la persona que le haya prestado su servicio. En ese mismo sentido, el cálculo lo realizará disminuyendo del total de los ingresos obtenidos al año. Así, a la cantidad resultante, se le aplicarán las deducciones autorizadas que menciona el numeral 151<sup>225</sup> de la misma legislación.

---

físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

<sup>225</sup> Artículo 151 LISR.- 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, dentales y gastos hospitalarios del contribuyente o sus dependientes <sup>225</sup> [...] también serán deducibles los pagos por honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente [...]; II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del SMG elevado al año; III. Los donativos no onerosos ni remunerativos <sup>225</sup> [...]. El monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto anual. Cuando los donativos sean a favor de la Federación, entidades federativas, municipios o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de sus ingresos [...]; 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 [...]; 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 [...]. El monto de la deducción 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 elevados al año. [...]; 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 o sus dependientes; 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 [...]; 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%.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 152<sup>226</sup>, establece la determinación o cálculo del impuesto, estableciendo también la tarifa anual con base en la que se calculará este tributo:

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	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.40	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.81	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

FUENTE: Artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México.

### 3.5 Ingresos exentos

Para conocer cuáles son los ingresos considerados exentos en la legislación mexicana vigente, es necesario estudiar en primer término el concepto de la excepción desde un aspecto doctrinal para posteriormente indicar su ubicación en la ley del impuesto sobre la renta México.

Es conveniente señalar en primer término, el concepto que proporciona Sainz de Bujanda sobre la excepción:

<sup>226</sup> "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 [...]"

[...] una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva —al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas— y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinación de supuestos fácticos<sup>227</sup>.

En la legislación —ley de impuesto sobre la renta— las exenciones a las personas físicas están contempladas en el artículo 93<sup>o</sup>; sin embargo, estas, no son suficientes para proporcionar un nivel de vida digno. Las estipuladas en dicho artículo consisten en liberar de todo gravamen la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general [...], así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución.
- II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.
- 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 del ISSSTE.
- IV. Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general.
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas
- VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles,

---

<sup>227</sup>Sainz de Bujanda, F., citado por García Carretero, Belén y Herrera Molina, Pedro, “Exención Fiscal”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, D-E, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, 2002, t. III, p. 902.

actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga.

- VII. Las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, la ley del ISSSTE [...].
- VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores.
- IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
- X. Por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez [...].
- XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, primas vacacionales, participación de los trabajadores en las utilidades y primas dominicales.
- XII. [...].

Cabe destacar que en España, “las leyes que establecen el mínimo imponible pueden considerarse verdaderas exenciones: se refieren a hipótesis lógicamente comprendidas en la norma de no sujeción, aunque su fundamento esté en la ausencia de poder tributario para gravar esas manifestaciones de riqueza. Se trata de exenciones técnicas que buscan adecuar la norma tributaria a exigencias de justicia”<sup>228</sup>.

Por otra parte, “ha considerado a la exención del mínimo de subsistencia como un límite a la imposición derivado directamente de la capacidad contributiva”<sup>229</sup>.

Así unas excepciones bien fundamentadas y aplicadas en el hecho imponible, pueden exonerar del pago y garantizar un nivel de vida digno a quien no tenga lo suficiente para satisfacer sus necesidades, al gravar en

---

<sup>228</sup> Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria... op. cit.*, p. 50.

<sup>229</sup> *Ibidem*, p. 98.

menor proporción la riqueza, dejando de afectar en sus circunstancias personales y familiares; no hay que perder de vista que la familia es el elemento base de la sociedad por lo que se debe salvaguardar hasta de los propios impuestos que atentan contra su patrimonio y su dignidad.

De modo que resulta de suma relevancia que el legislador considere exceptuar de gravamen más erogaciones encaminadas a brindar una mejor vida al sujeto pasivo y a su familia, considerando aplicar estas erogaciones mediante técnicas como las deducciones en la base, y el tramo de tarifa tipo cero que tocará más adelante en el punto que sugiere elementos para cuantificar un mínimo exento.

### 3.6 El mínimo vital en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

El 31 de octubre de 2013, el H. Congreso de la Unión aprobó el paquete económico para el ejercicio Fiscal de 2014, dentro del cual se incluyeron cambios trascendentes en materia de recaudación de impuestos, lo que significó un gran cambio para los contribuyentes que tributaban dentro del Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), que fue eliminado, entrando en vigor el Régimen de Integración Fiscal a partir de enero de 2014.

Este cambio en materia fiscal, pretendió mejorar la eficacia del sistema tributario, aumentar la tasa de recaudación y reforzar el marco de responsabilidad fiscal. Es por ello que se crea este régimen, para las personas con ingresos por actividades empresariales y profesionales, cuyo reto es disminuir la tasa de informalidad.

El esquema de este régimen fue ubicado en el Código Fiscal de la Federación, Título Cuarto *De las personas físicas*, Capítulo Segundo *De los ingresos por actividades empresariales y profesionales*, Sección Segunda, abarcando los artículos 111 al 113.

A manera de antecedente, resulta necesario recordar que el Régimen de Pequeños Contribuyentes, se pensó que iba funcionar para que el sector informal aportara de sus rentas a la deuda pública, sin embargo, según

expertos en materia fiscal afirman que entre las causas por las cuales no funcionó destaca que:

(...) surgieron los fiscalistas que hicieron de las suyas y aprovecharon esta manera para tributar, fraccionando empresas para cumplir con el supuesto de no tener ingresos de más de 2, 000,000 de pesos en el ejercicio fiscal, en la ciudad de Cancún, en mi práctica como contador observe que tiendas de gran prestigio donde un bolso de dama cuesta alrededor de 20,000 pesos tributaban bajo este régimen, pagando una mínima cantidad de impuestos. Toda la cadena de comprobación fiscal se rompía ya que este tipo de contribuyentes no emitía factura alguna y no tenía la obligación de conservar las facturas de sus proveedores (excepto el activo fijo), esto conllevaba a una grave desigualdad fiscal con otros regímenes que existen en las leyes fiscales y fomentando la elusión fiscal<sup>230</sup>.

Si bien es cierto, la carta magna estipula que todos debemos contribuir al gasto público, también es verdad que tal precepto no ha sido cumplido del todo, pues en nuestro país existe demasiado comercio informal aunado o cubierto en su mayoría por la corrupción existente en las autoridades recaudadoras.

Así, siendo el objeto de este régimen beneficiar, o no hacerles tan pesada la carga tributaria a las personas físicas, terminó por facilitarles las obligaciones fiscales a personas morales o comerciantes con más solvencia para aportar al Estado, es decir con mayor capacidad contributiva, que optan por refugiarse en una figura legal como la elusión fiscal, sumándole —en obvio de repeticiones— la corrupción abrupta que aún permanece en nuestro país.

Finalmente y como consecuencia de lo anterior, se fusionan los Regímenes Intermedio y Repecos, para darle vida al Régimen de Incorporación Fiscal, el cual procura ser una forma de tributación más fácil para el contribuyente con la finalidad de que salga de la informalidad y cumpla

---

<sup>230</sup> Zavala Álvarez, Juan Roberto, Régimen de incorporación fiscal en México, nota revisada en el portal de internet "gestiopolis", de fecha 13 de diciembre de 2013. Véase en <https://www.gestiopolis.com/regimen-de-incorporacion-fiscal-en-mexico/> consultada al 15 de mayo del 2017.



cabalmente con la ley fiscal, asimismo se afirma que este le permitirá ingresar o tener los derechos a la seguridad social, así como obtener créditos para vivienda con el Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, así lo establece la exposición de motivos que dio origen a esta reforma.

A través del Régimen de Incorporación se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que presten servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el Régimen de Incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social<sup>231</sup>.

Como ya se ha referido, el hecho imponible se identifica como “el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas”<sup>232</sup>.

Esta característica, la podemos encontrar en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando establece que van a tributar en este régimen las personas que ejercen una actividad empresarial sin tener un título profesional, es decir las personas físicas que se dedican en su mayoría al ya referido comercio informal, o en palabras más simplificadas, pasar las personas físicas REPECOS al régimen de actividad empresarial, actualmente Régimen de Incorporación Fiscal.

Para su implementación, el sitio electrónico del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT), da a conocer este nuevo régimen, apunta principalmente los beneficios que el contribuyente obtendría al formalizar su negocio, entre los que destacan:

---

<sup>231</sup> Fol Olguín, Raymundo, *et. al.*, *Régimen de incorporación fiscal, Personas físicas*, México, Tax Editores, 2016, p. 15

<sup>232</sup> Ferlazzo Natoli, Luigi, “El hecho imponible”, en Amatucci, Andrea (coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. II: *La relación jurídico- tributaria el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, Bogotá, Colombia, Themis, 2001, p. 62.

- No pagas el Impuesto Sobre la Renta (ISR) durante el primer año.
- Los siguientes años tendrás una disminución del impuesto determinado que va desde el 100%, e irá disminuyendo en un 10 % cada año.
- Si tus ingresos no exceden de \$300,000:
  - No pagarás IVA y/o IEPS por operaciones con público en general.
- Si tus ingresos exceden de \$300,000 :
  - Pagas por las operaciones con público en general, aplicando los porcentajes de acuerdo al giro o actividad que realices, adicionalmente al IVA y/o IEPS aplicarás los porcentajes de reducción que te correspondan.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su labor de convencimiento a las personas que permanecían o permanecen en la informalidad, les venden la idea de que la carga tributaria no será tan pesada, pues la tarifa aumenta gradualmente los primeros diez años, aclarando que durante el primero —después de darse de alta en el RIF— no pagan impuestos; sin embargo esto es solo en cuestión de Impuesto sobre la Renta.

Ahora nos preguntamos qué pasa con los impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado, la autoridad fiscal jamás toco el tema en ese sentido, por lo que podemos deducir que para ese impuesto no hay ni habrá ningún beneficio.

Abundando en esta información, con la que se pretende acaparar la atención del contribuyente, para efectos de que se sitúe de la informalidad a la formalidad, la misma Ley del Impuesto sobre la Renta, en el numeral 112<sup>233</sup>,

---

<sup>233</sup> Artículo 112.- Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes: I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. II. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, únicamente cuando no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación. III. Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente. IV. Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir

dispone una serie de obligaciones para las personas físicas que componen este régimen, entre las más relevantes se encuentran<sup>234</sup>:

- Deberán de llevar una contabilidad conforme al Código fiscal de la Federación, esto es igual a la de una empresa y conservarla.
- Expedir comprobantes fiscales, ósea un comprobante fiscal digital, que implica tener mínimo una computadora y una conexión a internet.
- Efectuar el pago de inversiones o compras arriba de 2,000 pesos con cheque transferencia, tarjeta de débito etc.
- Conservar comprobantes fiscales.
- Tramitar su firma electrónica digital, y sello digital.
- Efectuar las retenciones cuando se paguen salarios.

---

dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de operaciones con el público en general cuyo importe sea inferior a \$250.00, no se estará obligado a expedir el comprobante fiscal correspondiente cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no los soliciten, debiéndose emitir un comprobante global por las operaciones realizadas con el público en general conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. V. Efectuar el pago de las erogaciones relativas a sus compras e inversiones, cuyo importe sea superior a \$5,000.00, mediante transferencia electrónica 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; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no exceda de \$5,000.00. Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales que no cuenten con servicios financieros. Durante el mes de enero del ejercicio de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar, mediante reglas de carácter general, las poblaciones o zonas rurales que carecen de servicios financieros, liberando a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción cuando se encuentren dados de alta en las citadas poblaciones o zonas rurales. VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones bimestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en esta Sección. Los pagos bimestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos. VIII. Pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en ésta, presenten en forma bimestral ante el Servicio de Administración Tributaria...

<sup>234</sup> Zavala Álvarez, Juan Roberto, Régimen de incorporación fiscal en México, nota revisada en el portal de internet "gestiopolis", de fecha 13 de diciembre de 2013. Véase en <https://www.gestiopolis.com/regimen-de-incorporacion-fiscal-en-mexico/> consultada al 15 de mayo del 2017.

Lo anterior solo nos deja claro que no es tan fácil para el contribuyente —como lo quiere hacer creer el SAT— reincorporarse o registrarse en este régimen de tributación, pues existen personas que en su mayoría no disponen de los medios para poder cumplir con estas obligaciones que se le requieren, al tratarse de comerciantes de los cuales sus ingresos no es una gran cantidad como para formalizarlos, es por ello que se tendrían que padecer algunas dificultades para que pueda prosperar este sistema de tributación.

En cuanto al sujeto, en una relación jurídica tributaria, existe la figura del sujeto activo y pasivo, y es sabido que el primero siempre será el Estado como ente recaudador, debido a la potestad otorgada por la Carta Magna de nuestro país, a quien se le faculta para recaudar los ingresos de dominio público; en concordancia, el sujeto pasivo es el contribuyente, persona física que la ley obliga a contribuir con el gasto público, el cual de manera general se aborda en este punto.

En el punto anterior, ya se refirió que el sujeto pasivo de este régimen, es decir, quién puede tributar bajo este esquema, son las personas físicas con actividad empresarial, que enajenen bienes, pero que para el ejercicio de sus actividades no requiera título profesional. Quienes obtengan como ingresos más de 2,000,000.00 y, por consiguiente, no estén cumpliendo con las obligaciones fiscales a las que sujeta la incorporación a este régimen, y que se determinan en ya referido artículo 111<sup>235</sup> de la ley de la materia.

Como ya ha sido muy señalado, este régimen va encaminado a las personas físicas con actividad empresarial, en estos supuestos, la doctrina<sup>236</sup> ha distinguido como actividades empresariales las siguientes:

---

<sup>235</sup>Artículo 111 (LISR).- Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos (...).

<sup>236</sup> Fol Olguín, Raymundo, *et. al., Régimen de incorporación... op. cit.*, pp. 16-17.

a) Las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las actividades mencionadas en los incisos b) al f).

b) Las industriales, entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

c) Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

d) Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

e) Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

f) Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Por otra parte, la ley, objeto de este estudio, ofrece la opción de tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a las personas que no obtengan ingresos mayores de dos millones de pesos, siempre y cuando las actividades por las cuales obtienen ingresos sean provenientes de una copropiedad:

(...) realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos

derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior (...).

Por último, en la Ley de la materia, se hace alusión a las personas que no pueden ser sujetos pasivos o no pueden tributar en el régimen de incorporación fiscal, mencionando como tales:

I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección, a excepción de los siguientes:

a) Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales previstas en el Título III de esta Ley, siempre que no perciban el remanente distribuible a que se refiere el artículo 80 de este ordenamiento.

b) Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII de la presente Ley, aún y cuando reciban de dichas personas morales intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en su conjunto, no excedan de dos millones de pesos.

c) Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de esta Ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.

Para los efectos de esta fracción, se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.

II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes

raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta Sección.

IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Quienes tributen en este régimen de Incorporación Fiscal, realizarán el pago del impuesto de manera bimestral adquiriendo el carácter de definitivo, el cual deberán efectuar a más tardar el día 17 de los meses: marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del próximo año, de igual manera y en el mismo periodo de tiempo realizarán su declaración, según lo estipula el artículo 111 de la LISR.

En este aspecto, cabe aclarar que la ley alusiva a este estudio, observa cómo se va calcular la utilidad fiscal respecto del periodo o bimestre que se deba cubrir, para ello confirma que este se realizará:

Restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo

periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio (...). Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes (...).

El dilema en este caso sería comprobar si las deducciones y gastos que dispone la ley son suficientes o son las adecuadas, para lograr que el contribuyente sobreviva con base en lo que le quede de sus ingresos después de aportar lo que destina el orden normativo de este impuesto.

Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que para decretar el impuesto, los contribuyentes deben considerar los ingresos ya cobrados y deducirán las erogaciones respectivas realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

Para el cálculo de este impuesto se tendrá en cuenta la siguiente tarifa bimestral:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	\$1.92
992.15	8,420.82	19.04	6.40
8,420.83	14,798.85	494.48	10.88
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52
65,473.67	125,000.000	12,283.90	30
125,000.01	166,666.67	30,141.803	32
166,666.68	500,000.00	43,471.14	34
500,000.01	En adelante	156,808.46	35



FUENTE: Artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De igual forma, el impuesto irá disminuyendo de acuerdo al porcentaje y número de años que tenga el contribuyente tributando en este Régimen de Incorporación fiscal, el cual se ilustra en la siguiente tabla:

Reducción del Impuesto Sobre la Renta a pagar										
Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
%	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10

FUENTE: Artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicha reducción al ISR que se deberá pagar, es uno de los beneficios que se otorgan como labor de convencimiento para que las personas físicas tributen o ingresen a la formalidad; sin embargo, podemos observar que para que estas microempresas o personas físicas crezcan, y en un lapso de 10 años dejen de contribuir en este régimen y pasen al de personas físicas con actividad empresarial, donde su carga tributaria sin duda alguna será más alta.

No es desconocido que “la economía informal es un fenómeno complejo y persistente que atañe no sólo a México sino a numerosos países del mundo. Este fenómeno se asocia con el crecimiento demográfico y la imposibilidad de la economía para generar los empleos que satisfagan plenamente las necesidades básicas de grandes grupos de población”<sup>237</sup>.

Es obvio considerar lo anterior como una de las causas principales que conlleva a que los individuos prefieran seguir en desconocimiento para el fisco federal, pues preferentemente considerarían obtener ingresos para su bienestar que para el Estado mismo.

Siguiendo el esquema de causas de la economía informal que pretende fiscalizar este nuevo régimen, como ya se ha mencionado, se puede considerar:

---

<sup>237</sup> Chávez Macías, Adriana Guadalupe, *et. al.*, “Régimen de incorporación fiscal, cambio poco eficaz en la disminución de la informalidad en las microempresas”. Véase en [http://gitmexico.com/acacia/busqueda/pdf/3.10\\_R\\_gimen\\_de\\_Incorporaci\\_n\\_Fiscal\\_cambio\\_poco\\_eficaz\\_en\\_la\\_disminuci\\_n\\_de\\_la\\_informalidad\\_en\\_las\\_microempresas.pdf](http://gitmexico.com/acacia/busqueda/pdf/3.10_R_gimen_de_Incorporaci_n_Fiscal_cambio_poco_eficaz_en_la_disminuci_n_de_la_informalidad_en_las_microempresas.pdf) consultado al día 15 de mayo del 2017.

El exceso de trámites y normas obstaculiza la iniciativa individual y burocratiza la actividad productiva, además aumenta la corrupción. Genera oficiales corruptos y menores ingresos para el Estado; propicia el crecimiento de la economía informal y de mercados negros; aumenta el riesgo de realizar negocios y elevan los costos de transacción. Lo anterior no sólo representa una pérdida de bienestar sino que limita el crecimiento y la competitividad del país y la calidad de vida de sus habitantes. Entre más grande sea el sector informal menos responde la economía a políticas económicas y fiscales; contribuye a la reducción de la base impositiva, y desincentiva el cumplimiento fiscal; generar una percepción de injusticia por parte de los pagadores de impuestos y un tipo de competencia desleal, al presentar costos operativos más bajos<sup>238</sup>

Desde esta perspectiva, podemos considerar que para los contribuyentes que no obtienen los ingresos suficientes para poder contribuir bajo este esquema, sería difícil cumplir con lo que reclama la legislación, pues si pensamos objetivamente, los contribuyentes, para el ejercicio de sus obligaciones, primeramente deberán informarse acudiendo con un profesional de la contaduría o con la misma autoridad fiscal. No dejemos de considerar que muchas de estas personas que están en el comercio informal no tienen los medios para actualizarse, no dejarán de trabajar unas horas para acudir a obtener información, pues esto genera pérdidas en los ingresos que dejará de obtener para subsistir.

Por tanto, consideramos que el Régimen de Incorporación Fiscal no aprecia una oportunidad para un mínimo exento de tributación que genere una oportunidad vital; pues en el contenido de la actual ley, el legislador en ningún momento observó incluir alguna deducción que refleje la verdadera situación personal y familiar del contribuyente, o algún método que salvaguarde la dignidad de este y su familia.

---

<sup>238</sup> *Ídem.*

## CONCLUSIONES

PRIMERA. La dignidad humana como derecho, tiene su origen en los tratados internacionales de que México es parte, a su vez, adquiere relevancia en el sistema normativo mexicano a partir de la reforma de junio de 2011 en materia de derechos humanos, al incluir en la constitución que los mexicanos podrán gozar de sus derechos humanos, y será el estado quien garantice las bases para su cumplimiento.

SEGUNDA. El Estado está obligado constitucionalmente a proteger los intereses tanto morales, económicos, culturales, etc., de la persona y su familia, otorgando la facilidad para un nivel de vida aceptable, asegurándose de que sus ingresos sean suficientes.

TERCERA. El Mínimo Vital es un derecho humano, que tiene su fundamento en dos principios vitales Dignidad Humana y Capacidad Contributiva, ambos protegidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por instrumentos internacionales de los que el estado mexicano forma parte.

CUARTA. En materia fiscal, consideramos que para que el sistema tributario sea efectivo y sus impuestos sean justos, sin afectar al que carece de ingresos suficientes para aportar al gasto público, se deben considerar principalmente, los principios de dignidad humana y capacidad contributiva, por lo que el mínimo vital puede lo que determine el nacimiento de la aptitud contributiva del sujeto pasivo.

QUINTA. El sistema tributario, al imponer el Impuesto sobre la Renta no debe ignorar las condiciones de las personas, tanto personales como familiares, entre otras cosas: el número de hijos, gastos de alimentación, vestido, vivienda, salud, educación, actividades recreativas y culturales, para conocer su aptitud contributiva.

## PROPUESTAS

PRIMERA. Que los legisladores sean más humanos al momento de crear y modificar las leyes fiscales, no basarse solo en los aspectos recaudatorios que beneficien al erario público, sino anteponer las necesidades que el contribuyente debe satisfacer antes de aportar al gasto.

SEGUNDA. Es necesario que el legislador adecue los esquemas necesarios que le permitan al sujeto pasivo, ajustarse a la carga tributaria fijada, conforme a los criterios que la capacidad contributiva subjetiva le permita.

TERCERA. El legislador debe fijar los parámetros necesarios para que la imposición de la renta en los regímenes de salarios y de incorporación fiscal se adecue conforme al derecho del Mínimo Vital, para que este sea satisfecho, tanto en lo personal como familiar, ya que al fundamentarse en los principios constitucionales de dignidad humana y capacidad contributiva adquiere rango constitucional.

CUARTA. Que se le dé importancia a la unidad familiar en el ámbito tributario, si se acumulan los ingresos de los cónyuges principalmente, la carga tributaria se ajustará en lo posible a los criterios de justicia.

QUINTA. Que el sistema tributario se adecue a fin de que se otorguen subvenciones a aquellas personas que no superen el mínimo de existencia.

## FUENTES CONSULTADAS

### BIBLIOGRAFÍA

- ALEGRE Martínez, Miguel Ángel, *La dignidad humana como fundamento del ordenamiento constitucional español*, León, Universidad de León, 1996.
- ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús, “Los sujetos de la potestad de imposición”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), México, Porrúa, 2005.
- ÁLVAREZ González, Norberto, *Hacia una teoría crítica de la Dignidad Humana*, Universidad de Alcalá, 1999.
- ÁLVAREZ Martínez, Joaquín *et al.*, *Los Impuestos en España*, Cuarta Edición, España, Aranzadi Editorial, 1999.
- ANGOTTI, T, “Mercado global, territorio urbano, derecho a la vivienda y los mitos del norte”, en Ziccardi, A, y González, A (coord.), *Habilidad y Política de Vivienda en México*, México, PUEC-UNAM, 2015.
- ARCINIEGA Flores, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano *et al* (coords), *Derecho fiscal, homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014.
- BERLIRI, Luigi Vittorio, *El impuesto justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.
- BERNAL Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014.
- BRISEÑO Sierra, Humberto, *El impuesto al ingreso global de las personas físicas*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1977.
- BORGIA Sorrosal, Sofía, *El derecho constitucional a una vivienda digna. Régimen tributario y propuestas de reforma*, Madrid, Dykinson, 2010, Colección Fiscalidad.

- CAÑAL, Francisco, *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia, Universidad de Navarra, Ediciones RIALP, 1997.
- CASADO Ollero, Gabriel “Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho imponible. Rentas exentas”, en César García Novoa, *et al* (coords.), *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*”, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2000.
- CAZORLA Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, quinta edición, Navarra, Thomson Aranzadi, 2004.
- COVARRUBIAS Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México, Aportes para un modelo teórico*, 2ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015.
- CHAMORRO y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario (parte general)*, Salamanca, Ed. Ratio Legis, 2014.
- DE VITI de Marco, Antonio, *Principios de Economía Financiera*, trad. de Julio Banacloche Pérez, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- EISENSTEIN, Louis, *Las ideologías de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, Obras básicas de Hacienda Pública.
- ESQUVEL, Miguel de Jesús, “El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho tributario”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano *et al.*, (coords.), *Derecho fiscal homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014.
- FERNÁNDEZ García, Eusebio, *Dignidad humana y ciudadanía cosmopolita*, Madrid, Instituto de derechos humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2001.
- FERNÁNDEZ- Vázquez Maeso, Miguel Ángel, “Disposiciones generales del ordenamiento tributario y cuestiones comunes a todos los procedimientos”, en Peláez Martos, José María y Guaita Gimeno, Juan José (coords.), *Esquemas de Derecho tributario*, 2ª ed., Valencia, España, Ed. Tirant lo Blanch, t. VIII, 2008.

- FERREIRO Lapatza, José Juan, “Los Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria”, en Andrea Amatucci (coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. II: *La relación jurídico-tributaria el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, Bogotá, Colombia, Themis, 2001.
- GALLEGO Peragón, José Manuel, *Principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Ed. Comares, 2003.
- GARCÍA Añoveros, Jaime, *et. al.*, *Manual del Sistema Tributario Español*, Madrid, Ed. Civitas, colección Tratados y Manuales, 1999.
- GARCÍA Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Salamanca, España, Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, colección de estudios jurídicos, t. XVII, 2000.
- “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en *Manual de derecho tributario*, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), México, Porrúa, 2005.
- “El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una Reforma Fiscal”, en Gabriela Ríos Granados (coord.<sup>a</sup>), *Conceptos de Reforma Fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- GARCÍA Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac- Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (Coords.), *La ciencia del Derecho Procesal Constitucional, Homenaje a Hector Fix- Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho*, México, Porrúa- UNAM, 2009.
- GARCÍA de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel ángel, *Derecho financiero y tributario*, Barcelona, J. M. Bosch Editor, 1999.

- GARCÍA Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- GARCÍA Manrique, Ricardo, *Derechos humanos e injusticias cotidianas*, Bogotá, Colombia, Editorial Universidad del Externado de Colombia, Colección Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, núm. 31, 2004.
- GARCÍA Novoa, César, en “Los sujetos pasivos en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2000.
- GIARDINA, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961.
- GÓMEZ Orfanel, Germán, “La dignidad de la persona en la Grundgesetz”, en Chueca, Ricardo (Director), *Dignidad humana y derecho fundamental*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Colección Estudios Constitucionales, 2015.
- GONZÁLEZ, Eusebio, y Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario I*, 2ª ed., Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000.
- GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. de Enrique R. Mata, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958.
- HERRERA, Daniel Alejandro, “La dignidad humana. Fundamentos antropológicos”, en García Fernández, Dora y Laurent Pavón, Angélica (coords), *Vida humana, familia y bioderecho*, México, Tirant lo blanch, 2015.
- HERRERA Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento Español a la luz del Derecho Alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- *La exención tributaria*, Madrid, Editorial COLEX, 1990.



- HESSE, Conrado, "Significado de los Derechos Fundamentales", *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, Instituto Vasco de Administración Pública, Editorial Marcial Pons, 1996.
- INDACOCHEA Prevost, Úrsula, "El Derecho al Mínimo Vital. Un análisis de su posible fundamentación como derecho humano", en Grández Castro, Pedro P. (ed.), *El Derecho frente a la pobreza. Los desafíos éticos del constitucionalismo de los derechos*, Lima, Palestra Editores, 2011.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general de derecho tributario sustantivo*, tercera edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1982.
- MAFFEZZONI, Federico, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Unione Tipografico- Editrice Torinese, 1970.
- MAIHOFER, Werner, *Estado de derecho y dignidad humana*, Guzman Dalbora, José Luis (traductor), Montevideo-Buenos Aires, Ed. B de F, 2008.
- MANZONI, Ignacio, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965.
- MARÍN- Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.
- MARGAÍN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 17ª ed., México, Porrúa, 2004.
- MARGAÍN Barrasa, Emilio, "Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal", en Gabriela Ríos Granados (coord.<sup>a</sup>), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- MONROY Hernández, Guillermo, *El objeto y el hecho imponible en el impuesto sobre la renta de las personas morales residentes en México*, México, Dofiscal, 2010.
- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

- PASCUAL Lagunas, Eulalia, *Configuración jurídica de la dignidad humana en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, J.M. Bosh Editor, 2009.
- PECES- Barba Martínez, Gregorio, *Ética, Poder y Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, Ed. Distribuciones Fontamara, 1995.
- PÉREZ Portilla, Karla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Consejo Nacional Para Prevenir la Discriminación, 2005.
- RÍOS Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.
- *Control de proporcionalidad en el Derecho tributario mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 2009.
- ROJINA Villegas, Rafael, *Derecho civil mexicano, introducción y personas*, México, Porrúa, 1990.
- SAINZ de Bujanda, Fernando, *La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales*, Valencia, Consejo General de las Cámaras de la Propiedad Urbana, 1987
- SALINAS Arrambide, “Elementos constitutivos del tributo”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), México, Porrúa, 2005.
- UCKMAR, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional tributario*, Bogotá, Colombia, Themis S.A., 2002, p. 21.
- VICENTE Giménez, Teresa, *La exigibilidad de los derechos sociales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, Colección Derechos Humanos.
- VOGEL, Klaus, “La hacienda pública y el derecho constitucional”, *Hacienda Pública Española*, España, núm. 59, 1979.

## HEMEROGRAFÍA

- AMATUCCI, Andrea, “Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino”, *Revista Mexicana de*

Derecho Financiero y Tributario, México, vol. I, núm. 1, enero-junio de 2014.

ARMIENTA Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una Reforma del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, núm. 9.

CAÑAL García, Francisco José, “Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, año 1996, núm. 4.

CARMONA Cuenca, Encarna, “El Derecho a un Mínimo Vital con especial referencia a la Constitución Española de 1978”, *Estudios Internacionales*, Chile, año XLIV, vol. 44, núm. 172, mayo- agosto 2012.

CENCERRADO Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Monografías Jurídicas, 1999.

DE LA IGLESIA Monje, María Isabel, “Pensión de menores tras la ruptura matrimonial y el Mínimo Vital”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Madrid, año LXXXIX, núm. 740, noviembre-diciembre 2013.

ESQUIVEL Vázquez, Gustavo Arturo, “Consecuencias de la inobservancia del Principio de proporcionalidad y equidad en las contribuciones”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año IV, núm. 11, 2001.

FREEDMAN, Diego, “Capacidad contributiva y pobreza. Crónica de una reformulación posible”, *Lecciones y Ensayos*, Argentina, núm. 80, año 2004.

GARCÍA Bueno, Marco César, “La protección del mínimo imponible en el sistema fiscal mexicano”, en *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Guanajuato, México, vol. I, núm. 1, enero- junio del 2014.

- GARCÍA Frías, Ángeles, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Información Fiscal*, España, núm. 3, 1994.
- HERRERA Molina, Pedro, “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en Fernández, Javier Martín (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid- Barcelona, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000, Monografías Jurídicas.
- MARLASCA López, Antonio, “Fundamentación filosófica de los derechos humanos” (En el 50 aniversario de la Declaración de 1948), *Revista de Filosofía de la Universidad de Costa Rica*, vol. XXXVI, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco, “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, trad. de Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, vol. LIII, núm. 269, septiembre- diciembre 2003.
- PÓVEDA Blanco, Francisco, “El tipo de gravamen” en *Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 58, 1988.
- PONT Mestre, M., “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 31, julio- septiembre de 1981.
- REZZOAGLI, Luciano Carlos, “El principio de capacidad contributiva: alcance y manifestación en los tributos”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Argentina, Nueva Época, año 8, núm. 8, 2010.
- SÁNCHEZ Blázquez, Víctor Manuel, “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley Española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales Tributarios”, en *Nueva Fiscalidad*, España, núm. 4, julio-agosto de 2009.
- SANTOS Flores, Israel, “Reflexiones en torno a las omisiones legislativas en materia tributaria”, *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, México, vol. I, núm. 1, enero-junio de 2014.

SAUCEDO Lugo, Carlos Alberto, "El Derecho al Mínimo Vital y su relación con la materia tributaria", *Revista Internacional de Derecho y Ciencias Sociales*, México, núm. 15, invierno 2009.

SCHANZ, Georg von, "El concepto de renta y las leyes reguladoras de impuesto sobre la renta", *Hacienda Pública Española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3, p. 157, 1970.

VELÁZQUEZ Meléndez, Vicente, "El hecho imponible", *Consultorio Fiscal*, México, núm. 482, 2ª quincena de septiembre de 2009.

## LEGISLACIÓN FEDERAL

CONSTITUCIÓN Política de los Estados Unidos Mexicanos.

LEY del Impuesto sobre la Renta.

## JURISPRUDENCIA

TESIS: 1a./J. 37/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 26 de agosto de 2016.

TESIS Aislada; P. CXLVIII/1997, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997.

TESIS aislada; 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009.

JURISPRUDENCIA; P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

VALLS Hernández, Sergio A., Voto concurrente del amparo en revisión 2237/2009 en <http://www2.scjn.gob.mx/juridica/Engroses/Cerrados/VotoPar/09022370.002>

TESIS Aislada: 1a. CLXVIII/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, abril del 2014.

TESIS aislada: I.4º. A.12 K (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LIBRO XVII, t. 2, febrero del 2013.

TESIS aislada: P. VIII/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LIBRO 1, t. I, diciembre del 2013.

TESIS aislada: I.4º. A.30 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, LIBRO XVII, t. 2, febrero del 2013

TESIS: I.4o.A.30 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, febrero del 2013.

TESIS: P. X/2013 (9ª), *Semanario judicial de la federación y su gaceta*, Décima época, t. I, diciembre del 2013.

## INSTRUMENTOS INTERNACIONALES

NACIONES Unidas, [www.cinu.org.mx/onu/documentos/cartatxt.htm#p](http://www.cinu.org.mx/onu/documentos/cartatxt.htm#p)

ORGANIZACIÓN de Estados Americanos, en [oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp](http://oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaración.asp)

DIRECTRICES de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, véase en [www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/directrices-de-maastricht-sobre-violaciones-a-los-derechos-economicos-sociales-y-culturales.pdf](http://www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/directrices-de-maastricht-sobre-violaciones-a-los-derechos-economicos-sociales-y-culturales.pdf)

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

ADAME Goddard, Jorge, “Dignidad de la persona humana”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, t. III, p. 528, 2002.

Diccionario de la Real Academia Española

CARRASCO Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, Diccionarios jurídicos, 2007.

CHAPOY Bonifaz, Dolores Beatriz, "Principio de capacidad contributiva" en Enciclopedia Jurídica Mexicana M-P, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, t. V, 2002.

GUERVÓS Maílo, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva" en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Porrúa, México, 2002.

OROZCO Henríquez, J. Jesús, "Principio de legalidad" en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Porrúa, México, 2002.

#### ARTICULOS EN REVISTAS Y DIARIOS DE PAGINAS ELECTRONICAS.

CABALLERO, José Luis, "7 gráficos sobre la fragilidad del salario en México", Diario electrónico El Economista, 26 de febrero de 2014, en <http://eleconomista.com.mx/sociedad/2017/02/26/7-graficos-sobre-fragilidad-salario-mexico>

UNIDOS por los Derechos Humanos, consultado en <http://mx.humanrights.com/what-are-human-rights/brief-history/>

GARCÍA González, Aristeo, "La dignidad humana: núcleo duro de los derechos humanos, Revista Jurídica IUS, de la Universidad Latina de América, en <http://www.unla.mx/iusunla28/reflexion/La%20Dignidad%20Humana.htm>

<https://es.scribd.com/document/282430960/Dignidad-Humana>

TENORIO Cruz, Ixchel, "Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año V, núm. 12, 2013, en <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf> f consultado al 12 de enero del 2016

*El Financiero*, en <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/08/02/ocde-llama-eliminar-privilegios-fiscales>

DECRETO emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, por el que se expide la ley de ISR de 2014 en [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf) Consultado al 1 de junio del 2016

[http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/declaracion\\_anual/Paginas/estimulo\\_fiscal\\_2015.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/estimulo_fiscal_2015.aspx)

[http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/ingresos\\_por\\_salarios.aspx](http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/ingresos_por_salarios.aspx)

ZAVALA Álvarez, Juan Roberto, Régimen de incorporación fiscal en México, nota revisada en el portal de internet “gestiopolis”, de fecha 13 de diciembre del 2013, en <https://www.gestiopolis.com/regimen-de-incorporacion-fiscal-en-mexico/>