



# Cantidades fijas de la ley del impuesto sobre la renta en México

## Fixed Amounts of Mexico's Income Tax Act

Jesús Fernando Villarreal Gómez<sup>1</sup>

Christian Norberto Hernández Aguirre<sup>2</sup>

Luis Carlos Castro Vizcarra<sup>3</sup>

**Sumario:** I. Introducción. II. Metodología. III. La proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva. IV. Supuestos selectos con cantidades nominales monetarias. V. Análisis particular de jurisprudencia sobre deducciones. VI. La transgresión de la imposición tributaria desproporcional. VII. Conclusiones. VIII. Referencias bibliográficas.

### Resumen

Este artículo expone un estudio sobre la constitucionalidad de las normas fiscales con cantidades nominales monetarias. Haciendo referencia al principio constitucional de proporcionalidad tributaria, se analiza la transgresión que la imposición tributaria desproporcional genera sobre los derechos humanos en materia tributaria. Se presentan ejemplos de actualización de cantidades nominales monetarias en ciertas leyes fiscales. Como conclusión, se sugieren reformas legales para uso de cantidades indexadas y, al contribuyente, la demanda de amparo indirecto.

**Palabras clave:** proporcionalidad tributaria, capacidad contributiva, cantidades nominales monetarias

Fecha de recepción: 21/02/2023

Fecha de aceptación: 31/05/2023

1 Profesor de tiempo completo en la Facultad de Derecho Mexicali de la Universidad Autónoma de Baja California (UABC); licenciado en derecho y maestro en impuestos por la UABC; maestro en derecho fiscal por la Universidad del Valle de México. <https://orcid.org/0000-0002-9385-742X>  
fernando.villarreal@uabc.edu.mx

2 Doctor en derecho, profesor-investigador de la Universidad Autónoma de Baja California; miembro del cuerpo académico "Estado de Derecho y Justicia" (UABC-CA-247) y del Sistema Nacional de Investigadores (nivel 1). <https://orcid.org/0000-0002-2941-9986>; christian8879@uabc.edu.mx.

3 Doctorado en Ciencias Jurídicas con Mención Honorífica por la Universidad Autónoma de Baja California; profesor-investigador; miembro del Sistema Nacional de Investigadores en calidad de candidato. <https://orcid.org/0000-0002-3272-2388>; luiscarloscastro@uabc.edu.mx.



## Abstract

The article shows an analysis about the constitutionality of tax norms with monetary nominal amounts. Referring to the constitutional principle of tax proportionality, the transgression that disproportionate tax imposition has on human rights in tax matters is examined. Some examples of the monetary nominal amounts update in certain tax laws are presented. In conclusion, legal reforms are suggested for the use of indexed amounts and to the taxpayer the indirect amparo suit.

**Keywords:** tax proportionality, taxable capacity, monetary nominal amounts

## I. INTRODUCCIÓN

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público “de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes”<sup>4</sup>, positivizando así el principio de proporcionalidad tributaria dentro del sistema constitucional mexicano.

Este principio implica el derecho humano a contribuir al gasto público con apego a la capacidad contributiva de cada persona, la cual se constituye por el remanente obtenido al disminuir (reservar) el mínimo vital de la capacidad económica inicial. Este derecho humano representa un límite frente a la potestad tributaria del Estado, particularmente, la facultad del legislador de establecer contribuciones, quien debe cuidar no formular disposiciones tributarias desentendidas de la verdadera capacidad de las personas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contiene diversas disposiciones que establecen cargas tributarias empleando cantidades nominales monetarias (montos expresados con cantidades fijas). Mientras algunas de estas cantidades se actualizan periódicamente, otras han permanecido inmutables desde la entrada en vigor de la norma que las contiene.

El efecto inflacionario incrementa los precios de bienes y servicios. Al petrificarse en cantidades fijas, aquellas disposiciones conservan sus cargas y derechos tributarios con un valor monetario que se distancia constantemente de su valor real. La hipótesis del presente estudio establece que las disposiciones de la LISR con cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente, conforme a la inflación, transgreden el principio de proporcionalidad tributaria y el derecho humano de cada persona a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva.

## II. METODOLOGÍA

El presente trabajo se desarrolla desde un enfoque cualitativo con el método analítico-sintético utilizando diversas fuentes documentales para un desarrollo descriptivo

---

4 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917).

y correlativo entre las disposiciones con cantidades fijas, el efecto inflacionario y el impacto sobre las cargas y derecho tributarios. Con la investigación documental se analizan algunos supuestos normativos con cantidades nominales monetarias de la LISR mexicana frente a la inflación, a la luz de principios y derechos tributarios. Mediante la hermenéutica jurídica, se estudian diversas fuentes doctrinales, normativas y jurisprudenciales. También se utiliza el factor de actualización para el cálculo de obligaciones y derechos fiscales a valor presente (valor real).

### III. LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Para la observancia del principio de proporcionalidad tributaria, los gravámenes que se establezcan deben atender a la capacidad económico-contributiva de cada sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. En este sentido se pronunció el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al exponer la naturaleza de este principio tributario en la tesis con registro digital 232309, de la que se destaca que los gravámenes deben fijarse de conformidad con la capacidad económica de cada sujeto pasivo y que la proporcionalidad se encuentra vinculada a esta.<sup>5</sup>

El derecho humano del sujeto pasivo a contribuir con apego a su capacidad económico-contributiva representa un límite al legislador tributario. Al respecto, Ernesto Eserverri Martínez considera que la capacidad económica se debe concebir como el fundamento para contribuir que funge como ese límite al legislador para imponer obligaciones tributarias sobre aquellas manifestaciones de riqueza donde esta en realidad se encuentre, evitando la formulación de imposiciones carentes de representaciones genuinas de dicha capacidad económica.<sup>6</sup>

La capacidad económica se desenvuelve en diversos ámbitos, entre ellos el objetivo y el subjetivo. En lo que concierne al subjetivo, son las personas físicas quienes pueden ejercer plenamente su derecho a contribuir con apego a su capacidad económica. Esto toda vez que las personas físicas tienen derecho al mínimo existencial. Mientras que las personas jurídicas, por su naturaleza, no encuadran en el ámbito subjetivo de la capacidad económica, sin embargo, sí pueden ejercer su derecho a contribuir con apego a su capacidad económica desde el ámbito objetivo, la cual se determina atendiendo a su renta.<sup>7</sup>

Cabe destacar que existe una diferencia entre la capacidad económica y la capacidad contributiva. La capacidad contributiva (también llamada la capacidad económico-con-

5 Tesis digital 232309, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, primera parte, p. 113.

6 Ernesto Eserverri, *Derecho tributario parte general* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2011), 38.

7 Juan Gorospe y Pedro Herrera, "La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español", en *Homenaje a Ramón Pérez de Ayala* (Oviedo: Publicaciones del Departamento de Crítica Literaria Universidad de Oviedo, 1980), 53.

tributiva) deriva de la capacidad económica del sujeto pasivo una vez que a esta última se le ha descontado lo necesario para el mínimo vital (también llamado el mínimo existencial). Rodríguez Vidal *et al.* definen el mínimo vital como:

El recurso suficiente para cubrir las necesidades primordiales de subsistencia que alcancen para el desarrollo de los individuos, y que después de dar soporte a dichos requerimientos, tener la capacidad de desprenderse de una parte de su riqueza para aportar a los gastos públicos que se generan por vivir en sociedad, y con ello dar cabal cumplimiento al mandato constitucional.<sup>8</sup>

El principio de capacidad económica-contributiva es el eje rector para otros principios materiales englobados en la justicia tributaria: proporcionalidad, equidad, igualdad/desigualdad, solidaridad, no confiscatoriedad, distribución y redistribución de las cargas tributarias destinadas a cubrir el gasto público. Las cargas tributarias se determinan en virtud de la capacidad económico-contributiva de cada sujeto, atendiendo a las características y posibilidades reales que dicho contribuyente tiene de realizar el hecho generador previsto por la disposición de esa contribución.<sup>9</sup>

Aunque el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución mexicana, el derecho humano al mínimo vital no se ha definido de manera expresa en la legislación. Rodríguez Vidal *et al.* denuncian que esta falta de reconocimiento expreso se identifica en la imposición de una carga tributaria al sujeto pasivo que no es acorde con su capacidad real. Al aportar al gasto público, sus recursos le resultan insuficientes para satisfacer las necesidades mínimas para su subsistencia, entre las que se encuentran la alimentación, vestido, educación, esparcimiento, entre otras, afectando económicamente el patrimonio del gobernado.<sup>10</sup>

Masbernat Muñoz opina que la admisibilidad o justificación del mínimo existencial no conlleva problema alguno; pero su aplicación u operatividad sí presenta complicaciones, particularmente, al distinguir entre el aspecto objetivo del subjetivo. El aspecto objetivo se establece con límites mínimos de renta susceptibles de exención tributaria ante un nivel de ingresos mínimos no constitutivo de una capacidad contributiva.<sup>11</sup>

El Estado debe garantizar el mínimo vital para la subsistencia de sus gobernados. Si un ciudadano no cuenta con ese recurso para sobrevivir, entonces impide el ejercicio pleno de sus demás derechos fundamentales.

8 Raúl Rodríguez *et al.*, "El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México", en *Derechos de los contribuyentes*, ed. por Carlos Espinosa Berecochea (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019), 210.

9 Francisco Tejeda, "El principio de capacidad económico-contributiva", en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019), 302.

10 Rodríguez *et al.*, "El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México", 209.

11 Patricio Masbernat, "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España", *Ius et Praxis* 16, núm. 1 (2010): 316.

En materia tributaria, el principio de la no confiscatoriedad de las contribuciones impide que los impuestos sean ruinosos, puesto que la obligación tributaria nace a partir de la capacidad contributiva, la cual deriva de la capacidad económica una vez que se le deduce el mínimo vital. Andrade Rodríguez explica que la “obligación tributaria sólo podrá surgir si se manifiesta capacidad contributiva, esto es, la posibilidad de detraer sumas del patrimonio de los particulares una vez que éstos han satisfecho sus propias necesidades, como forma de protección a su dignidad y libertad”.<sup>12</sup>

#### IV. SUPUESTOS SELECTOS CON CANTIDADES NOMINALES MONETARIAS

Las cantidades nominales monetarias fijadas en la ley constantemente pierden su valor adquisitivo con el transcurso del tiempo debido a la inflación. Mientras que las cargas y derechos tributarios de la LISR continúan anclados a esas cantidades fijas vigentes desde 2014. Aquellas cantidades fijas legisladas en la LISR mediante reformas posteriores también experimentan el efecto inflacionario, y su valor real se ha distanciado de su valor nominal original.

En algunas leyes tributarias, sus montos fijos se actualizan periódicamente de manera generalizada, pero para otras no. La Ley Federal de Derechos (LFD), la Ley Aduanera (LA) y el Código Fiscal de la Federación (CFF) contienen una nota inicial que indica la actualización generalizada de sus cantidades fijas, pero la LISR no prevé tal actualización.

Algunas de sus cantidades fijas sí se actualizan, pero de manera selectiva (no generalizada), conservando montos fijos inmutables ante la inflación.

El artículo 152 de la LISR sí considera a la inflación para el cálculo del impuesto anual de personas físicas mediante el factor de actualización con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) cuando la inflación rebasa un 10 % desde su última actualización.<sup>13</sup> A pesar de esto, a continuación, se observan diversas disposiciones de la LISR con cargas o derechos tributarios delimitados por cantidades fijas que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario. El factor de actualización de enero 2014 a enero 2023 es de 1.509823474158273, obtenido al dividir el INPC del mes inmediato anterior considerado (126.478 en diciembre 2022) entre el INPC del mes inmediato anterior a la entrada en vigor de la LISR (83.770058 en diciembre de 2013).

1. *Préstamos y aportaciones para aumentos de capital.* El artículo 18, fracción XI, establece un límite máximo de \$600 000 de pesos de préstamos o aportaciones para aumentos de capital en efectivo para que no sean considerados ingresos acumulables.

12 Betty Andrade, “Los límites al poder tributario frente a los derechos fundamentales: el caso de la tributación de los entes religiosos y la libertad de culto”, en *Derechos de los contribuyentes*, ed. por Carlos Espinosa Berecochea, (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019), 99.

13 Renta (Diario Oficial de la Federación, 11 de diciembre de 2013). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Al rebasar ese límite, esta presunción de ingresos acumulables incrementa la base gravable, impactando la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$600 000 es de \$905 894.08.

2. *Deducciones en efectivo de personas morales y personas físicas.* La fracción III del artículo 27 y fracción IV del artículo 147 prevén como requisito de las deducciones autorizadas, para personas morales y físicas respectivamente, su pago mediante transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monedero electrónico, cuando rebasen \$2000 pesos. La restricción a estas deducciones estructurales impacta la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos es de \$3019.65.
3. *Deducción de inversión en automóvil.* El artículo 36, fracción II, establece un monto máximo de \$175 000 pesos para la deducción de inversiones en automóviles y de \$250 000 para automóviles eléctricos o híbridos. La restricción a estas deducciones estructurales impacta la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente es de \$264 219.11 y \$377 455.87 respectivamente.
4. *Documentación de operaciones entre partes relacionadas.* El artículo 76, fracción IX, prevé la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de ingresos y deducciones efectuadas de acuerdo con precios entre partes independientes en operaciones comparables. La exención de esta carga formal se limita a aquellos contribuyentes cuyos ingresos superen, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior, \$13 000 0000 por actividades empresariales o \$3 000 000 de pesos por actividades profesionales. Este límite no prevé una carga sustancial (pago del impuesto) a la capacidad contributiva, pero sí impone una carga formal administrativa (conservación de documentación). Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente es \$19 627 705.16 y \$4 529 470.42 respectivamente.
5. *Ingresos máximos para tributar en RIF y RESICO.* El artículo 111 fue derogado en noviembre de 2021. Este precepto establecía un límite máximo de ingresos anuales de \$2 000 000 para que el contribuyente tributara en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Aunque el precepto se derogó, este régimen pervive a través de la fracción IX del artículo segundo transitorio.

Tras la derogación del RIF, se creó el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) para personas físicas mediante el artículo 113-E y para personas morales en el artículo 206. Los límites máximos de ingresos durante el ejercicio fiscal son \$3 500 000 y \$35 000 000 de pesos respectivamente. Estas disposiciones, tanto para el RIF como el RESICO, configuran elementos de la contribución como la base gravable e impactan la capacidad contributiva.

Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente del RIF es de \$3 019 646.95. El RESICO es de reciente creación y su factor de actualización no tiene un valor significativo.

6. *Ingresos de extranjeros por salarios, jubilaciones, pensiones y retiro.* El artículo 154 establece las tasas del ISR a los extranjeros sobre ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. Se exenta del impuesto por los primeros \$125 900 pesos de estos ingresos por el año calendario; establece una tasa del 15 % para aquellos cuyos ingresos excedan ese monto, pero no superen \$1 000 000 de pesos; quienes superen este último monto pagarán con tasa del 30 %.

El artículo 155 establece la misma exención y tasas por esos montos máximos, pero a ingresos por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes del retiro y pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

Ambos preceptos configuran elementos del impuesto, como la tasa y base gravable que afectan las cargas tributarias sustanciales de los residentes en el extranjero. De esta forma, impactan su capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente es de \$190 086.78 y \$1 509 823.47 respectivamente.

7. *Estímulo fiscal para personas físicas por depósitos de ahorro, pago de primas de pensiones o adquisiciones de fondos de inversión.* El artículo 185 otorga un estímulo que permite a las personas físicas restar, de la base del impuesto prevista en el artículo 152, depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro; pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro; o adquisiciones de acciones de los fondos de inversión. Pero este estímulo está topado por un límite máximo: la suma de estos conceptos durante el año no podrá exceder los \$152 000 pesos. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente es de \$229 493.17 pesos.

Aunque se trate de estímulos fiscales considerados deducciones no estructurales (beneficios fiscales o concesiones graciosas por el legislador), estos mecanismos atienden los criterios sociales, económicos o fiscales, pero pierden su eficacia ante el efecto inflacionario al establecerse en cantidades nominales monetarias inmutables petrificadas en la ley ante la inflación.

## V. ANÁLISIS PARTICULAR DE JURISPRUDENCIA SOBRE DEDUCCIONES

Dado que diversas disposiciones de la LISR elegidas para el presente estudio regulan deducciones autorizadas, a continuación, se analizan algunos criterios jurisprudenciales de la SCJN relativos a aquellas.

*Tesis 162575 (2ª./J. 53/2011).* En esta tesis se pronunció que el precepto 42, fracción II de la abrogada LISR de 2022, relativo al monto de límite máximo de deducción de inversión en automóviles, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues tiene como finalidad evitar la evasión fiscal por abusos del contribuyente.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Tesis digital 162575 (2ª./J. 53/2011), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, marzo de 2021, 618.

*Observaciones.* La referida LISR 2022 fue abrogada en diciembre de 2013, inmediatamente antes a la LISR actual. La reforma a la fracción II del artículo 42 de la LISR 2002 entró en vigor a partir del 1 de enero de 2007, y desde entonces ya se preveía el monto fijo de \$175 000 pesos como límite máximo de inversión en automóviles.<sup>15</sup>

El INPC en diciembre de 2006 (el mes inmediato anterior en que entró en vigor la reforma de esta disposición referida) fue de 62.692424. Mientras que el INPC en diciembre de 2013 (el mes inmediato anterior en que la LISR 2002 fue abrogada) fue de 83.770058. El factor de actualización resultante para el monto máximo de deducción de inversiones en vehículos, entre la fecha en que entró en vigor y la última fecha en que estuvo vigente, fue de 1.336207035159464. Al aplicar ese factor de actualización al monto límite de \$175 000, se obtiene una cantidad actualizada de \$233 836.23 de pesos. De lo anterior, se desprende que la disposición que establece el monto máximo de \$175 000 petrificado en la fracción II del artículo 42 de la LISR 2002 constituyó, por el simple efecto inflacionario, una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria que alcanzó hasta un 33.62 % en los últimos días de su vigencia. Por tanto, esta disposición sí transgrede el principio de proporcionalidad tributaria por el efecto inflacionario y no es acorde al valor real que se requiere deducir para ese tipo de inversiones en automóviles.

Con la inflación, ese monto máximo deducible cada vez más perderá su valor adquisitivo para la inversión en automóviles y menor será el monto del valor real (valor presente) que el contribuyente podrá deducir. Al socavar esa deducción, la base gravable orilla a pagar un impuesto ruinoso calculado con una manifestación de riqueza ficticia distante a su verdadera capacidad contributiva. Lo anterior, refleja cómo las cantidades nominales monetarias previstas en la ley, inmutables ante la inflación, se desactualizan al valor real presente.

Por consiguiente, el debate no radica en la potestad tributaria del legislador para establecer un límite máximo a la deducción de inversiones en vehículos que evite el abuso y evasión fiscal de los contribuyentes; sino en el establecimiento de un monto máximo para ese límite en cantidad nominal monetaria petrificada en ley que no se actualiza a valor real presente en atención a la inflación. Ese acto legislativo provoca que la disposición desatienda a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, transgrediendo el principio de proporcionalidad tributaria.

*Tesis 162889 (1a./J. 15/2011).* La Primera Sala de la SCJN ha dividido las deducciones del ISR en dos categorías: estructurales o no estructurales. En esta tesis se explica que los preceptos que reconocen las deducciones estructurales (límites al tributo) constituyen normas no autónomas que se encuentran supeditadas a los elementos del impuesto y supuestos de hecho previstos en diversas normas. Califica a las deducciones

---

<sup>15</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta (Diario Oficial de la Federación, 1 de enero de 2002). [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR\\_abro.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_abro.pdf)



no estructurales como una sanción positiva, es decir, beneficios fiscales o subvenciones públicas que implican gastos fiscales para el Estado, en aras de concretar los fines fiscales o extrafiscales que se persiguen por razones de interés público.<sup>16</sup>

*Observaciones.* Cabe destacar que, si estas deducciones no estructurales se fijan en cantidades nominales monetarias, serán objeto de la distorsión sobre su valor real por el efecto inflacionario, alejándolas de los para los que se establecieron.

*Tesis 165832 (1a./J. 103/2009).* La tesis refiere que la obligación del legislador de reconocer las erogaciones necesarias del contribuyente no impide a aquél de establecer requisitos o modalidades de procedencia para las deducciones de este.<sup>17</sup>

*Observaciones.* La deducción de erogaciones no necesarias se debe a un otorgamiento o concesión graciosa por parte del legislador a favor del contribuyente con fines fiscales o extrafiscales, económicos o sociales. La eficacia de estos mecanismos puede afectarse por el uso de cantidades fijas.

*Tesis 2003527 (I.9o.A.34 A [10a.]).* Se destaca la obligación del legislador, en virtud del principio de proporcionalidad tributaria, de reconocer una erogación deducción estructural, siempre que dicha erogación resulte indispensable para que el contribuyente genere ingresos objeto del impuesto.<sup>18</sup>

*Observaciones.* Si no se permite deducir un gasto indispensable para la actividad económica que le genera los ingresos al contribuyente, entonces se calcularía y enteraría un impuesto sobre una riqueza ficticia que en realidad no refleja la verdadera capacidad económico-contributiva del sujeto.

*Tesis 2004309 (2a./J. 99/2013 [10a.]).* La Segunda Sala resolvió que la limitante de \$175 000 no era aplicable a las camionetas *pick-up* del artículo 42 de la abrogada LISR, puesto que se destina al transporte de mercancías. La Sala también expone que los motivos para la deducción de la inversión en automóviles son: su uso justificado en actividades propias de la empresa del contribuyente, atendiendo a criterios jurídicos, económicos y sociales para el fomento a la constitución de nuevas empresas, crecimiento de las ya existentes, realización de negocios y aumento de fuentes de empleo.

*Observaciones.* El factor de actualización entre la reforma de 2006 a la fracción II del artículo 42 de la abrogada LISR y la publicación del LISR vigente fue de 1.336271194358929 (83.292265/62.331857). Es decir, ese monto fijo de \$175 000, hasta el final de su vigencia, sufrió una distorsión inflacionaria superior al 33 %, cuyo valor real debió ser de

---

16 Tesis digital 162889 (1a./J. 15/2011), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, 170.

17 Tesis digital 165832 (1a./J. 103/2009), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, 108.

18 Tesis digital 2003527 (I.9o.A.34 A [10a.]), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro XX, mayo de 2013, t. 3, 1765.

\$233 847.46. Entonces, la limitante redujo (por la inflación) el valor real de la deducción permitida al contribuyente. Esta falta de actualización incrementó injustificadamente la base gravable del impuesto, traduciéndose en un cálculo del impuesto con base en una riqueza ficticia del contribuyente en su perjuicio.

Esta distorsión económica del valor real sobre la limitante de deducción (\$175,000 pesos) que aconteció entre diciembre de 2006 y diciembre de 2013 se continúa experimentando hasta la fecha.

*Tesis 2013873 (2a./J. 25/2017 [10a.]).* En esta tesis, la Segunda Sala pronunció que las deducciones no estructurales (que no guardan esa vinculación con la obtención de los ingresos) no deberían considerarse deducciones, puesto que no afecta la capacidad contributiva del contribuyente.<sup>19</sup>

*Observaciones.* Como se desprende de esta tesis, las deducciones no estructurales son un otorgamiento gracioso por el legislador y, en todo caso, la falta de su otorgamiento no debería afectar la capacidad contributiva. Sin embargo, si el efecto inflacionario aleja cada vez más el valor presente del valor original de los montos fijos de las deducciones no estructurales, entonces la consecución de los fines fiscales o extrafiscales pretendidos no se logra.

*Tesis 2013878 (2a./J. 24/2017 [10a.]).* La Segunda Sala consideró que las deducciones personales del artículo 151 constituyen beneficios fiscales concedidos por el legislador con fines sociales, económicos o fiscales. Calificó que estas son deducciones no estructurales que carecen de impacto en la renta neta del sujeto, por lo que no afectan su capacidad contributiva, y que la limitante a estas deducciones de gastos de consumo personal no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

*Observaciones.* La Segunda Sala calificó a las deducciones personales como beneficios fiscales sin impacto en la capacidad contributiva ni vínculo a la actividad económica del contribuyente para la obtención de sus ingresos. Pero las deducciones personales sí tienen su rol en el mínimo vital, en la capacidad económica y en su remanente (la capacidad contributiva).

Este mínimo existencial tiene una dimensión objetiva y otra subjetiva. La dimensión objetiva determina un mínimo vital uniforme para la subsistencia de cualquier individuo. El salario mínimo determinado por el Estado representa su intención de determinar la dimensión objetiva del mínimo vital.

En cuanto a la dimensión subjetiva del mínimo vital, esta implica la consideración de ciertas necesidades muy particulares de cada contribuyente y sus dependientes económi-

---

<sup>19</sup> Tesis digital 2013873 (2a./J. 25/2017 [10a.]), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 40, marzo de 2017, t. II, 822.

cos; son condiciones específicas a las que la dimensión objetiva del mínimo vital no considera.

Aun cuando la determinación del ámbito subjetivo del mínimo vital para cada contribuyente implica un reto titánico para el Estado, el legislador, mediante las deducciones personales por gastos de consumo personal, dota al contribuyente de elementos para configurar su ámbito objetivo. Con la determinación del salario mínimo, el Estado configura el ámbito objetivo del mínimo vital desde la arista de los ingresos, mientras que las deducciones personales le ayudan para su configuración desde la arista de los gastos.

Al calificar a estas deducciones no estructurales como beneficios fiscales desvinculados de la actividad económica generadora de ingresos del contribuyente, se incurre en una inferencia riesgosa. Si no se protege un mínimo vital para la subsistencia del contribuyente y sus dependientes económicos (como las deducciones personales), se dejará al contribuyente desprovisto de las condiciones mínimas de vida digna.

*Tesis 2021588 (2a./J. 24/2017 [10a.]).* Esta tesis jurisprudencial también refiere a la inoperancia del argumento de violación al principio de proporcionalidad tributaria con motivo de la limitante a deducciones personales del artículo 151 de la LISR, al no impactar la capacidad contributiva.<sup>20</sup>

*Observaciones.* Las observaciones a este criterio jurisprudencial son las mismas que las referidas en la tesis anterior. Resulta peligroso desconocer a las deducciones personales del artículo 151 como elementos del mínimo vital.

El presente trabajo analiza el mínimo vital y el principio de proporcionalidad tributaria, pero nuestro enfoque radica sobre las cantidades nominales monetarias (inmutables ante la inflación) establecidas como limitantes a las cargas y derechos tributarios; mientras que la limitante a las deducciones personales del artículo 151 de la LISR utiliza una unidad variable como la unidad de medida y actualización (UMA) o un porcentaje (15 %). En consecuencia, la referida disposición no es objeto primordial del presente estudio.

## VI. LA TRANSGRESIÓN DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA DESPROPORCIONAL

La inflación consiste en “un aumento generalizado y continuo en el nivel general de precios de los bienes y servicios de la economía”<sup>21</sup>. Si una disposición usa una cantidad fija (inmutable ante la inflación) para establecer limitantes a cargas y derechos tributarios, se expone a la violación de garantías y principios tributarios.

<sup>20</sup> Tesis digital 2021588 (2a./J. 24/2017 [10a.]), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 75, febrero de 2020, t. I, 673.

<sup>21</sup> Osvaldo Gutiérrez, y Andrea Zurita, “Sobre la inflación”, *Perspectivas* 9, núm. 3 (2006): 81.

Ya desde principios del siglo XX, John Keynes denunciaba que la inflación se utilizaba por los gobiernos como un instrumento confiscatorio:

Con un proceso continuado de inflación, los gobiernos pueden confiscar, secreta e inadvertidamente, una parte importante de la riqueza de sus ciudadanos. Por este método, no solo confiscan, sino que confiscan arbitrariamente; y aunque el procedimiento arruina a muchos, por el momento enriquece a algunos.<sup>22</sup>

En la doctrina mexicana, ya se ha planteado que el principio de la proporcionalidad tributaria sea elevado a rango de derecho humano. Para esto, se requiere un cambio de paradigma interpretativo, tanto por las autoridades como por los órganos jurisdiccionales, utilizando el método interpretativo de la hermenéutica respecto de los principios tributarios, para que el Estado concilie las necesidades del gasto público con el derecho de los gobernados a contribuir con proporcionalidad y equidad.<sup>23</sup>

Desde esta óptica, el legislador tiene una alternativa de solución: reformar diversas disposiciones de la LISR para sustituir las cantidades nominales monetarias por su equivalente al valor de la UMA.

La expedición de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización derivó de reformas a diversos preceptos constitucionales para desindexar al salario mínimo. El Ejecutivo Federal, en la exposición de motivos de su propia iniciativa, justificó que la determinación del valor de la UMA atendería a la inflación a través del INPC.<sup>24</sup>

Si las cargas tributarias (tanto sustanciales como formales) vinculadas a los elementos esenciales de las contribuciones, impuestas por el legislador, no atienden a la verdadera capacidad económico-contributiva del sujeto obligado, entonces resultan contribuciones confiscatorias y transgreden el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

Las violaciones a los preceptos constitucionales por los supuestos normativos señalados en este estudio pueden impugnarse a través del juicio de amparo indirecto. Contra estas disposiciones fiscales procedería el juicio de amparo indirecto contra normas de carácter heteroaplicativo.

---

22 John Keynes, *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. por Braulio Castelblanco (Cambridge: 1919), 84.

23 Pastora Melgar, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos* (México: Coordinación de Estudios de Posgrado, 2019), 115

24 LXIII Legislatura Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, "Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo" *Gaceta Parlamentaria*, 19 de noviembre de 2015, 13-14.

Al respecto, Aguinaco Gómez Mont y León Villarreal destacan la distinción entre los efectos de una sentencia concesoria del amparo contra una norma autoaplicativa de aquellos efectos contra una norma heteroaplicativa.

Para el caso de las normas heteroaplicativas, el acto de autoridad detona la oportunidad para que el quejoso presente su demanda de amparo contra la norma correspondiente. Puesto que algunas normas establecen la obligación del sujeto obligado a autodeterminar su propio impuesto, esta autodeterminación constituiría el primer acto de aplicación de la norma heteroaplicativa. A pesar de que no se trata de un acto de autoridad, sino del propio contribuyente, a partir de esta autodeterminación del impuesto inicia el cómputo del plazo para la presentación de la demanda de amparo para combatir dicha norma.<sup>25</sup>

## VII. CONCLUSIONES

En el sistema tributario mexicano, existen ordenamientos jurídicos para los que el Estado ha velado por actualizar periódicamente y de manera generalizada sus montos fijos. Sin embargo, este no es el caso para las cantidades nominales monetarias previstas en la LISR, para las que solamente se actualizan de manera selectiva algunas de sus cantidades fijas. A pesar de que la LISR sí reconoce el efecto inflacionario, el factor de actualización para algunas de sus disposiciones aplica solamente hasta que la inflación haya superado un 10% desde su última actualización. Esto desconoce la actualización necesaria en el tiempo intermedio además de que excluye a diversos supuestos normativos que también establecen cantidades nominales monetarias inmutables ante la inflación.

Las disposiciones fiscales selectas para el presente estudio contienen montos fijos cuyo valor real se encuentra gravemente desactualizado en perjuicio del sujeto pasivo. El factor de actualización revela que la inflación desde enero de 2014 (cuando entró en vigor la actual LISR) hasta enero de 2023 ha incrementado el valor presente hasta más de 50 %, lo cual conlleva a que se establezcan cargas y derechos tributarios con base en una manifestación de riqueza ficticia e injusta para el contribuyente.

Esta transgresión contra el principio de proporcionalidad tributaria y razonabilidad legislativa se debe al impacto en la capacidad contributiva para el cumplimiento de cargas tributarias sustanciales (el pago del impuesto) como formales (cargas administrativas). Esto se evidencia particularmente en los supuestos de las deducciones estructurales cuyas limitantes impiden la deducción que injustamente incrementa la base gravable del ISR.

---

<sup>25</sup> Andrés Aguinaco y Juan Carlos León, “El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente”, en *El juicio de amparo en materia fiscal*, coord. por Rafael Tena Castro (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021), 191.

En el caso de las deducciones no estructurales, también se genera una afectación por las distorsiones económicas experimentadas por las cantidades fijas que las determinan. A pesar de que la SCJN ha resuelto que las deducciones no estructurales son beneficios fiscales otorgados de manera graciosa por el legislador que no impactan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el hecho de que se establezcan utilizando cantidades fijas merma la eficacia de estos mecanismos.

Esto conlleva a que el fenómeno de la inflación pueda ser aprovechado por los gobiernos como un instrumento confiscatorio en perjuicio de sus gobernados. El Estado, a través de su actividad legislativa, impone cargas tributarias basadas en cantidades nominales monetarias desactualizadas conforme a la inflación. Esto implica una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

Por esto, debe realizarse una labor interpretativa, a través de la hermenéutica jurídica, para que las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales eleven el principio de proporcionalidad tributaria previsto en nuestra carta magna a rango de derecho humano. Se concluye que las disposiciones fiscales que imponen cargas tributarias empleando cantidades nominales monetarias, desactualizadas conforme a la inflación, violan el derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económica.

Otra alternativa sería reformar aquellas disposiciones de la LISR que contienen cantidades fijas para que se expresen en cantidades indexadas, con su equivalente al valor de la UMA, conforme a la fecha en que dichas disposiciones entraron en vigor. Esto impediría la transgresión que se ha cometido desde que el legislador tributario estableció obligaciones fiscales en cantidades nominales monetarias inmutables ante el efecto de la inflación.

Entretanto, el sujeto obligado de la relación jurídico-tributaria puede impugnar estas disposiciones fiscales, expresadas en cantidades nominales monetarias de la LISR vigente, a través del juicio de amparo indirecto contra normas heteroaplicativas. Puesto que el ISR es un impuesto autodeterminativo, se recalca la importancia de que el quejoso identifique oportunamente el primer acto de aplicación para reconocer el momento a partir del cual empieza a correr el plazo para presentar su demanda de amparo.

## VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguinaco, Andrés y Juan Carlos León. "El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente". En *El juicio de amparo en materia fiscal*, coord. por Rafael Tena Castro. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021.
- Andrade, Betty. "Los límites al poder tributario frente a los derechos fundamentales: el caso de la tributación de los entes religiosos y la libertad de culto". En *Derechos de los contribuyentes*, ed. por Carlos Espinosa Berecochea. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019.



- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917).
- Eseverri, Ernesto. *Derecho tributario parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.
- Gorospe, Juan y Pedro Herrera. "La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español". En *Homenaje a Ramón Pérez de Ayala*. Oviedo: Publicaciones del Departamento de Crítica Literaria Universidad de Oviedo, 1980.
- Gutiérrez, Osvaldo y Andrea Zurita. "Sobre la inflación", *Perspectivas* 9, núm. 3 (2006): 81.
- Keynes, John. *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. por Braulio Castelblanco. Cambridge: 1919.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 11 de diciembre de 2013. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 1 de enero de 2002. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR\\_abro.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_abro.pdf)
- LXIII Legislatura Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, "Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo". *Gaceta Parlamentaria*, 19 de noviembre de 2015.
- Masbernat, Patricio. "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España". *Ius et Praxis* 16, núm. 1 (2010): 316.
- Melgar, Pastora. *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. México: Coordinación de Estudios de Posgrado, 2019.
- Rodríguez, Raúl, Gabriel Díaz Torres y Óscar Enrique Castillo Flores. "El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México". En *Derechos de los contribuyentes*, ed. por Carlos Espinosa Berecochea. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019.
- Tejeda, Francisco. "El principio de capacidad económico-contributiva". En *Derechos de los contribuyentes*, coord. por Carlos Espinosa Berecochea. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019.
- Tesis digital 162575 (2ª./J. 53/2011). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, marzo de 2021.
- Tesis digital 162889 (1a./J. 15/2011). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011.

Tesis digital 165832 (1a./J. 103/2009). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009.

Tesis digital 2003527 (I.9o.A.34 A [10a.]). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro XX, mayo de 2013, t. 3.

Tesis digital 2013873 (2a./J. 25/2017 [10a.]). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 40, marzo de 2017, t. II, 822.

Tesis digital 2021588 (2a./J. 24/2017 [10a.]). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 75, febrero de 2020, t. I.

Tesis digital 232309. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, primera parte.