



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

Centro de Ciencias Económicas y Administrativas
Departamento de Contaduría

**“La inconstitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI del
artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
Caso Práctico en Aguascalientes”**

Trabajo práctico que presenta:
Lic. Ana Lucía Esquivel Ramírez

Para optar por el Grado de:
Maestría en Impuestos.

Tutor
M.I. Jorge Humberto López Reynoso

Comité Tutoral
Dr. Marvin Alfredo Gómez Ruíz
M.I. Marcos Castillo Medina

Aguascalientes, Aguascalientes a 04 de noviembre de 2020.

AUTORIZACIONES



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como Tutor designado del estudiante ANA LUCÍA ESQUIVEL RAMÍREZ con ID 126778 quien realizó el/la trabajo práctico titulado: LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. CASO PRÁCTICO EN AGUASCALIENTES., y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que ella pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 29 de octubre del 2020

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'J. López B'.

Director de Trabajo Práctico

M.I. Jorge Humberto López Reynoso

c.c.p.- Interesado

c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como lector designado del estudiante **ANA LUCÍA ESQUIVEL RAMÍREZ**, con ID 126778, quien realizó el trabajo práctico titulado: **LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. CASO PRÁCTICO EN AGUASCALIENTES**, y con fundamento en el artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que ella pueda imprimir, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 3 de noviembre del 2020

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'M. Castillo Medina'.

M.I. MARCOS CASTILLO MEDINA
INTEGRANTE DEL COMITÉ TUTORAL

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaria Técnica del Programa de Posgrado



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como Integrante del Comité Tutorial designado del estudiante **ANA LUCÍA ESQUIVEL RAMÍREZ** con ID 126778 quien realizó el/la trabajo práctico titulado: **LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. CASO PRÁCTICO EN AGUASCALIENTES.**, y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que ella pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 29 de octubre del 2020

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Marvin Alfredo Gómez Ruiz'.

Integrante del Comité Tutorial
Dr. Marvin Alfredo Gómez Ruiz

c.c.p.- Interesado

c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



DICTAMEN DE LIBERACIÓN ACADÉMICA PARA INICIAR LOS TRÁMITES DEL EXAMEN DE GRADO



Fecha de dictaminación dd/mm/aa: 05/11/2020

NOMBRE: ANA LUCÍA ESQUIVEL RAMÍREZ **ID:** 126778

PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS **LGAC (del posgrado):** Estudio de la situación fiscal e impositiva de las organizaciones.

TIPO DE TRABAJO: () Tesis (X) Trabajo práctico

TÍTULO: LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. CASO PRÁCTICO EN AGUASCALIENTES.

A través del presente trabajo práctico se le brinda a los contribuyentes que se encuentran en una situación jurídica análoga, las herramientas para replicar un medio de defensa que dirima el estado de incertidumbre jurídica en el que se encuentran derivado de la aplicación de una norma inconstitucional en su perjuicio.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): inconstitucional en su perjuicio.

INDICAR SI/NO SEGÚN CORRESPONDA:

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:

- El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
- La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
- Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
- Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
- Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
- El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
- Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
- Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
- Cumpe con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)

El egresado cumple con lo siguiente:

- Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
- Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
- Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutoral, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
- Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
- Coincide con el título y objetivo registrado
- Tiene congruencia con cuerpos académicos
- Tiene el CVU del Conacyt actualizado
- Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)

En caso de Tesis por artículos científicos publicados

- Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
- El estudiante es el primer autor
- El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
- En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
- Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
- La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado

Si No

FIRMAS

Elaboró:

M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ

M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o revisor del comité tutoral, designado por el Decano

Revisó:

DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN

Autorizó:

M.F. VIRGINIA GUZMAN DÍAZ DE LEÓN

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 103C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: ... Conducir la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 103F las funciones del Secretario Técnico, Dejar el seguimiento de los alumnos.

Elaborado por: D. Apoyo al Posgrado
Revisado por: D. Control Escolar/D. Gestión de Calidad.
Aprobado por: D. Control Escolar/ D. Apoyo al Posgrado.

Código: 00-302-F0-15
Actualizado: 01
Emisión: 26/04/20

DEDICATORIA

Este trabajo lo dedico a Lolita, mi madre, quien a su vez dedicó a sus hijos su Tesis para obtener el grado de Maestría en Enseñanza Superior, con la convicción de despertar en nosotros el entusiasmo por el aprendizaje y reforzar nuestro propósito de ser mejores, para comunicarle el siguiente mensaje: Lo estás logrando mamá, esto y todo lo demás, te lo debo a ti.

A mi padre, Efraín por ser mi más grande apoyo y a la vez mi compañero de risas y distracciones, sin él la conclusión de este y muchos otros proyectos propios habrían sido menos llevaderos.

AGRADECIMIENTOS

A mi Comité Tutoral por su orientación y apoyo para finalizar este proyecto.

Al Dr. Marvin y el Dr. Roberto por ser actualmente una de las guías más importantes en mi formación profesional y académica.

A Lula por estar presente a través de su apoyo incondicional en todos mis logros.

ÍNDICE GENERAL

INDICE.....1

RESUMEN.....3

INTRODUCCIÓN.....4

PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN.....7

CAPÍTULO PRIMERO: Análisis del principio tributario constitucional de equidad y de la constitucionalidad de las distinciones legislativas.....17

CAPÍTULO SEGUNDO: Estudio del contenido de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....31

CAPÍTULO TERCERO: Análisis teórico práctico de la aplicación de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los planes de seguro de vida que concluyen al ocurrir el riesgo amparado, al cumplir 18 años el menor de edad cuyos estudios se pretendía garantizar o en caso de que el contratante decida terminar el plan anticipadamente.....37

CAPÍTULO CUARTO: Caso práctico del crédito fiscal emitido por el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes, así como de los medios de defensa presentados, la crítica jurídica del fallo a la Resolución al Recurso de Revocación y los posibles escenarios de resolución del Juicio de Nulidad.....58

CAPÍTULO QUINTO: Inconstitucionalidad de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al apoyarse injustificadamente en una categoría sospechosa. Análisis teórico.....81

CONCLUSIONES.....85

BIBLIOGRAFÍA.....89



RESUMEN

El primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene una distinción basada en la edad de los contribuyentes que se encuentren en la hipótesis normativa que plantea.

Así es, de un análisis que se efectúe al contenido de dicho artículo se obtiene el derecho a la exención del pago de Impuesto Sobre la Renta para aquellas personas que siendo mayores de 60 años y habiendo contratado un Seguro de Vida cuyo riesgo amparado sea la supervivencia, reciban por concepto de indemnización cantidades por parte de la aseguradora.

Dicha distinción legislativa, consistente en el requisito de tener al menos 60 años de edad para acceder el beneficio fiscal, se considera una “categoría sospechosa” y es en ese orden de ideas que, la categoría sospecha debe ser analizada a través de un Test de Escrutinio Estricto a la luz del Principio de Equidad, para determinar su constitucionalidad.

Sin embargo, al analizarse de conformidad con el procedimiento que marca el Test de Escrutinio estricto se puede concluir que la distinción legislativa o categoría sospechosa ahí planteada no se encuentra justificada y por lo tanto resulta inconstitucional.

INTRODUCCIÓN.

El presente caso práctico se encuentra encaminado a la demostración de la inconstitucionalidad del texto contenido en el párrafo primero de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual se plantea la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta respecto de los ingresos derivados del pago que las instituciones de seguros hagan a los asegurados cuando el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, puesto que dicho numeral impone dos condicionantes para gozar del beneficio fiscal en cuestión, consistentes en que hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización, así como que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años, condicionante, la segunda, que se considera inconstitucional, puesto que se basa en características innecesarias para hacer una diferenciación ante la ley, en el caso que nos ocupa, la edad, cayendo así en la aplicación de categorías sospechosas, que en este caso se consideran injustificadas y por lo tanto violatorias del principio de equidad que rige al Derecho Fiscal Mexicano.

Lo anterior cobra trascendencia atendiendo al hecho de que diversas instituciones de seguros ofrecen entre sus planes de aseguramiento para personas, seguros de vida diseñados como una herramienta para administrar y ahorrar la cantidad de dinero necesaria que garantice los estudios universitarios de algún ser querido menor de edad en caso de fallecimiento del asegurado, siendo que estos productos o seguros pueden concluir al ocurrir el riesgo amparado (la muerte del contratante), al cumplir 18 años el menor cuyos estudios se pretendían garantizar o cuando el contratante decida terminar anticipadamente el plan, siendo que, atendiendo al contenido del párrafo primero de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en aquellos casos en que el contratante tenga menos de sesenta años no se encontraría en posibilidad de ejercer el beneficio de la exención previsto en dicho artículo, situación que resulta inconstitucional puesto que atiende a la aplicación de una categoría sospechosa contenida en la Ley injustificadamente.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Efectivamente los productos como los que se mencionan generan la aplicación de una norma que resulta inconstitucional, puesto que los mencionados seguros de vida son afectos a que a partir del vencimiento del plan, el asegurado reciba el ahorro en un solo pago o bien, en entregas parciales y en el caso de que el asegurado sea menor de sesenta años esta cantidad no podrá ser sujeta de la exención prevista en el numeral que se analiza, siendo que, no se debería de desprover al gobernado del derecho a dicho beneficio fiscal por requisitos planteados que atienden a categorías sospechosas no justificadas.

En ese sentido, inconstitucionalmente se despoja a los gobernados menores de 60 años del beneficio fiscal al obligárseles a gravar de Impuesto Sobre la Renta cualquier reembolso que reciban por parte de las instituciones de seguros derivados de la contratación de los planes de que se trata, conforme a lo dispuesto por el título Título IV, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

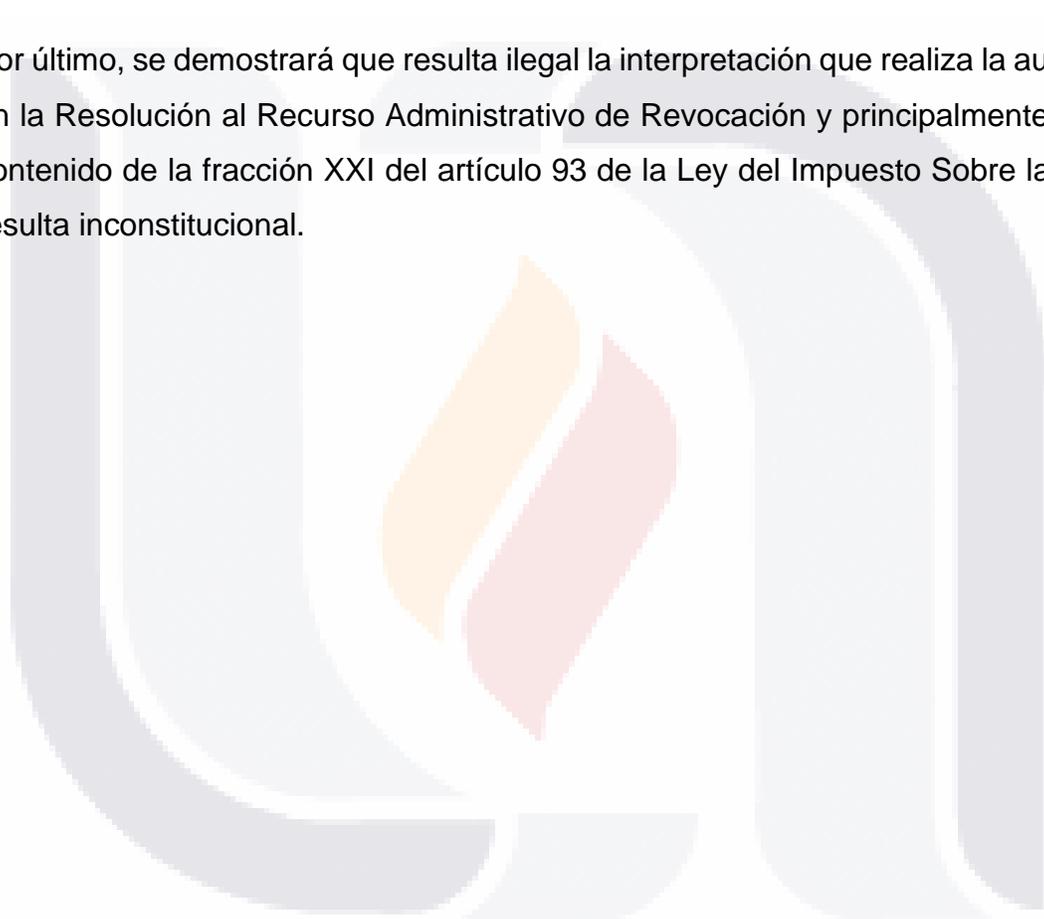
En ese orden de ideas, el presente trabajo se planteará con base en un análisis minucioso de la constitucionalidad de las distinciones legislativas que se obtienen del contenido del párrafo primero de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para una vez ubicadas demostrar que las mismas son categorías sospechosas sin justificación, lo que torna al precepto legislativo en inconstitucional.

Posteriormente, se analizará el Crédito Fiscal emitido por el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes a través del cual se determinó como una de las partidas, que el reembolso de un seguro de vida del tipo aquí acotado, debía ser gravado y no solo conforme a lo dispuesto por el Título IV, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si no en su totalidad según lo dispuesto a través del Capítulo IX del mismo Título, se analizará a su vez el medio de defensa consistente en el Recuso de Revocación interpuesto en su contra, en el cual se planteó a la autoridad la inconstitucionalidad de la porción normativa que en el presente trabajo se analiza, así como la resolución de dicho

medio de defensa y cada uno de los razonamientos expuestos por la autoridad en cuestión.

Aunado a lo anterior, se analizará también el Juicio Contencioso Administrativo interpuesto en contra de la resolución desfavorable obtenida en la etapa de Recurso Administrativo de Revocación y los posibles escenarios de resolución de este.

Por último, se demostrará que resulta ilegal la interpretación que realiza la autoridad en la Resolución al Recurso Administrativo de Revocación y principalmente que el contenido de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta inconstitucional.



PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN.

1. Datos Generales.

a. Datos del Investigador.

I) Nombre: Ana Lucía Esquivel Ramírez

II) Domicilio: Héroe de Nacozari 822-B, Colonia Gremial, en la Ciudad de Aguascalientes, Aguascalientes, C.P. 20030.

III) Centro de Actividades Profesionales: Avenida Eugenio Garza Sada número 124 interior D en la Plazuela, Los Pocitos, Aguascalientes, Aguascalientes, C.P. 20238.

b. Datos de la Investigación.

I) Línea de investigación: La inconstitucionalidad de la distinción legislativa que se contiene en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

II) Tema: “La inconstitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Caso Práctico en Aguascalientes.”

c. Datos de la institución.

I) Nombre de la Institución: Benemérita Universidad Autónoma de Aguascalientes.

2. Planteamiento de la problemática a atender a través del trabajo práctico

a. Observación de la inconstitucionalidad de la distinción legislativa que se contiene en el texto del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece el derecho a una exención que únicamente se podrá hacer válida habiéndose cumplido con dos requisitos, uno de los cuales establece una distinción de edad.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Ahora, si bien es cierto que las distinciones legislativas pueden llegar a considerarse constitucionales y no violatorias del principio de equidad, también es cierto que, para calificarse como tal, se debe de verificar que la restricción al acceso al beneficio que en este caso se otorga solo a un sector de los gobernados, se justifica por considerarse que atiende a un objetivo constitucionalmente trascendente.

A fin de discernir si las distinciones legislativas o las categorías sospechosas se encuentran debida o constitucionalmente justificadas es necesario un análisis profundo al Principio de Equidad, así como la consecuente aplicación del Test de Escrutinio Estricto que constituye un análisis o revisión de carácter judicial que se lleva a cabo sobre porciones normativas que pudieran estar limitando algún derecho basándose en una distinción legislativa.

En ese sentido, resulta menester estudiar la finalidad que atiende la exención prevista en la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como la naturaleza de los Seguros para las Personas y en la particular del Seguro de Vida, puesto que únicamente conociéndose la finalidad de estas figuras jurídicas se podrá discernir si la diferenciación contenida en la multicitada fracción atiende a un objetivo constitucionalmente trascendente o si no es así.

Ahora, de acuerdo con datos de la Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, solo 8.5 millones de personas cuentan con seguros de vida y si bien es cierto que estas cantidades tienen un crecimiento aproximado del 15.2% anual, también es cierto que se trata de un porcentaje muy reducido de la totalidad de la población mexicana, si consideramos que también el porcentaje de la población aumenta año con año, es decir, aproximadamente un 7% de la población cuenta con un Seguro de Vida, dato que resulta alarmante ya que el Seguro de Vida lejos de tratarse un lujo reservado para un sector específico de la población, con mejores oportunidades económicas, se trata de una protección o respaldo de carácter financiero o patrimonial, para el posible acontecimiento de algún imprevisto,

protección que potencialmente podría repercutir de forma indirecta en Derechos Humanos como lo son la vivienda, la salud y la educación.

Derivado de lo anterior es que resulta menester esclarecer el panorama jurídico que engloba la contratación de dichos seguros y sobre todo los efectos fiscales que estos generan.

En el caso práctico que se plantea, una persona física recibió un reembolso o reintegro de cantidades pagadas con motivo de la contratación de un seguro de vida, una vez ocurrido lo anterior y dichas cantidades fueron revisadas a través de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación por la Autoridad Fiscalizadora y posteriormente un organismo fiscalizador del estado de Aguascalientes procedió a determinar en cantidad líquida dichas cantidades, no solamente dejando de aplicar la norma que resulta inconstitucional -pero que en este caso resultaba menos gravosa-, sino que además gravando en su totalidad el monto reintegrado, sin serle óbice el hecho de que de la cantidad rembolsada se desprendían las aportaciones erogadas por el contribuyente durante el periodo de contratación del plan de seguro de vida, siendo que en todo caso únicamente debieron haber sido gravados los intereses o rendimientos obtenidos y además debió habersele aplicado la exención prevista en la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta puesto que la distinción que en ella se contiene resulta inconstitucional.

b. Planteamiento del Problema.

En el mundo del deber ser, todo el marco normativo que comprende la esfera jurídica del mexicano debería ser constitucional, por lo que de ningún ordenamiento, de carácter fiscal o de cualquier otro carácter deberían obtenerse violaciones al principio de equidad y por lo tanto tampoco distinciones legislativas carentes de justificación, sin embargo, es cierto que existen supuestos normativos en los que esta constitucionalidad fue inobservada, por lo que el presente texto tiene como

finalidad la de dirimir sobre la inconstitucionalidad del contenido del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, desde la perspectiva de que en el texto se encuentra una condicionante que se puede denominar como “categoría sospechosa” que se considera no se encuentra debidamente justificada.

Aunado a lo anterior, será importante analizar la naturaleza de la figura del Seguro de Vida, sus antecedentes y la finalidad a la que atiende, para analizar a su vez los efectos fiscales que el mismo tiene, particularmente cuando el asegurado o alguno de sus beneficiarios reciba el reembolso de alguno de estos productos.

Por lo anteriormente expuesto, el problema que se plantea a través del presente trabajo de investigación se enfocará en resolver los siguientes cuestionamientos.

- 1.- ¿Cuál es la naturaleza y la finalidad de los Seguros de Vida?
- 2.- ¿Existe alguna condicionante con categoría sospechosa para hacer efectivo el derecho al beneficio fiscal previsto en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?
- 3.- ¿Dicha categoría sospechosa se encuentra constitucionalmente justificada?

c. Formulación de la hipótesis.

i) A partir del análisis doctrinal, histórico y jurisprudencial se obtendrán las directrices que permiten que una norma sea considerada constitucional pese a obtenerse de esta, distinciones legislativas.

ii) A partir del análisis doctrinal e histórico se obtendrá la finalidad de la figura legal de los “Seguros para las Personas” en lo particular, del Seguro de Vida.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

iii) A partir del análisis doctrinal, legal y jurisprudencial se demostrará que del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se vislumbra una categoría sospechosa no justificada.

iiii) Una vez expuestos los puntos anteriores podremos concluir lo que se pretende comprobar siendo esto la violación constitucional por parte del legislador al disponer distinciones inconstitucionales para el acceso al derecho de la obtención del beneficio fiscal de exención de pago de impuesto sobre la renta respecto de los reintegros que provengan de la contratación de seguros de vida, no obstante de lo expuesto, se interpondrá el argumento dentro de un Recurso de Revocación y de un Juicio de Nulidad para efectos de tener la comprobación de lo expuesto por parte de la Autoridad Fiscal o en su defecto por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Lo anterior a fin de aportar en el ámbito del conocimiento dirimiendo sobre la constitucionalidad del precepto legal que se trata y en el ámbito de lo práctico con la creación de un argumento, agravio o concepto de nulidad replicable para cualquier medio de defensa que se interponga en contra de la autoridad fiscal cuando el contribuyente se encuentre en un caso análogo al que se estudia.

d. Justificación

En el presente apartado se explica la trascendencia y los motivos que fueron tomados en consideración para la elección del tema que se desarrolla en el presente caso práctico.

En primer lugar, se justifica el presente trabajo por considerarse pertinente.

Se considera pertinente ya que de un análisis exhaustivo que se realizó a las diversas fuentes del Derecho Fiscal Mexicano, a decirse Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Tratados Internacionales, Leyes, Reglamentos,

Jurisprudencia y Doctrina, no fue dable obtener criterio alguno que tratara la problemática aquí planteada.

En ese orden de ideas resulta sumamente pertinente el estudio del caso práctico que se plantea a fin de dirimir sobre la constitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En segundo lugar, se justifica el presente trabajo por considerarse que constituye un aporte a la materia Fiscal.

Así es, considerando que nada se ha estudiado o determinado en cuanto a la constitucionalidad de la porción normativa de que se trata, consecuentemente el presente trabajo representa un aporte a la materia fiscal, al sentar las bases de conformidad con un caso práctico, ocurrido en el estado de Aguascalientes, en el cual fue aplicado el precepto en cuestión a un contribuyente persona física, que promovió un Recurso de Revocación ante la autoridad emisora y posteriormente Juicio Contencioso Administrativo en contra de la Resolución al Recurso de Revocación que se menciona.

Finalmente, se justifica el presente trabajo toda vez que aporta soluciones para los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas.

Si bien es cierto que las Leyes Mexicanas no deberían contener disposiciones que se encuentren en desarreglo con mandatos Constitucionales, también es cierto que la labor legisladora se encuentra a cargo de seres humanos, lo cual torna dicha actividad en una actividad defectible y por lo tanto es factible que en la legislación encontremos supuestos normativos inconstitucionales y es tarea tanto del legislador, de los juzgadores, como de los abogados litigantes vislumbrar dichas inconstitucionalidades y desde su campo de acción controvertirlas, a fin de perfeccionar la norma.

Ahora, del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se obtiene una distinción legislativa que se estima inconstitucional, sin embargo, al no existir aportes en cuanto a la problemática en cuestión, se deja al contribuyente en un estado de indefensión en tanto que se desconoce si a quien no se le está haciendo favorable la distinción debería estar gozando de ella al violarse el principio de equidad previsto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o si es que en el caso en concreto, la distinción legislativa se encuentra constitucionalmente justificada y por lo tanto su existencia válida.

En el presente trabajo se desarrolla un caso práctico a través del cual se plantean los diversos medios de defensa a los cuales puede acudir un contribuyente que se encuentre en el supuesto haber recibido alguna cantidad pagada por instituciones de seguros en su calidad de asegurado, cuando el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado y que dicha cantidad sea gravada de Impuesto Sobre la Renta bajo la justificación de que el contribuyente no haya llegado a la edad de sesenta años.

Es así que, a través del presente caso práctico se aportan soluciones para los contribuyentes arriba descritos en el entendimiento de que a través de este se plantean las bases para la interposición de medios de defensa replicables exactamente para cualquier contribuyente que se encuentre en una situación jurídica idéntica.

La solución que se brinda además tiene una relevancia social sumamente trascendente atendiendo al hecho de que el producto de Seguro de Vida constituye una herramienta útil y efectiva para la protección de los bienes y del patrimonio de un núcleo familiar, que por lo tanto incide en la economía mexicana.

Como se verá en el cuerpo del presente trabajo el Seguro de Vida es una figura que incluso el legislador ha buscado proteger y favorecer el panorama para su

contratación, toda vez que, como se ha apuntado, el mismo es una herramienta que protege y asegura el futuro de un núcleo familiar, ahí que incluso al poder legislativo, le sea interesante incentivar a los mexicanos a la contratación de este tipo de productos.

Aún más importante entonces esclarecer la constitucionalidad de las normas que establecen las pautas a tomarse en consideración para la contratación de estos productos, máxime cuando estas cuestiones se encuentran relacionadas con el pago de contribuciones.

Es en el tenor de lo hasta aquí expuesto que se considera que el presente trabajo encuentra su justificación al ser pertinente, realizar aportes a la ciencia jurídica y tributaria y por brindar soluciones replicables hasta en tanto no se subsane la inconstitucionalidad que se aprecia en la norma.

e. Sector poblacional o grupo afectado por la problemática

El grupo afectado por problemática se describe a continuación:

Cualquier persona física, asegurada a través de un Seguro de Vida en el cual el riesgo amparado sea su supervivencia, en el caso de que la institución de seguros lleve a cabo el pago de la indemnización o en el caso de que el asegurado decida retirar los montos antes del vencimiento del plazo y que para este momento *no hubiere llegado a la edad de sesenta años*.

A fin de vislumbrar con mayor claridad se enumeran a continuación las características del sector poblacional afectado:

- Persona física

- Que hubiera contratado un Seguro de Vida en el cual el riesgo amparado sea su supervivencia
- Que reciba el pago de la indemnización o retire anticipadamente sus pagos y rendimientos
- Que tenga menos de 60 años de edad.

Así es como se delimita el sector de la población afectado por la problemática, mismo que siguiendo las reglas de la sana lógica podemos concluir es bastante amplio.

3. Objetivos de la intervención

Delimitación del problema y fijación de objetivos.

El problema que se ha planteado se delimitará al estudio desde un ámbito doctrinal, histórico y de las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del Principio de Equidad y de la constitucionalidad de las distinciones legislativas en nuestro país, para poder dilucidar en primera instancia los supuestos en los cuales se considera legalmente válida la implementación de distinciones legislativas, esto a la luz de la distinción legislativa que se obtiene del primer párrafo fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en particular cuando el beneficio que ahí se plasma no le resulta aplicable a personas menores de sesenta años y en aquellos casos en los que se haya contratado un producto como el que se ha acotado en el presente trabajo de investigación, pero que no se suscite el riesgo amparado antes de la finalización del plan.

Con base en lo anterior, los objetivos de la presente investigación buscan desarrollar los aspectos doctrinales y legales esenciales sobre la distinción legislativa que arroja el numeral en estudio y su carencia de justificación, para después comprobar

mediante una Sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el criterio que se pretende.

4. Programación.

a. Selección y organización de medios para la investigación: tiempo, fuentes, recursos e instrumentos para la comprobación de la hipótesis.

I) Clase de Investigación.

Se tratará de una investigación de tipo documental-formal, legislativa y jurisprudencial.

II) Principales Métodos de la Investigación Jurídica.

Se prevé utilizar el histórico, doctrinal y analítico en cuanto a definir la finalidad del Seguro de Vida; el histórico, doctrinal y jurisprudencial para analizar los casos en que se consideran inconstitucionales las distinciones legislativas y el deductivo para dirimir conforme a lo anterior si el contenido del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se debe considerar inconstitucional.

Lo anterior se realizará con un método cualitativo y tendrá un enfoque transversal toda vez que será aplicable hasta que sea modificada la norma considerada inconstitucional.

CAPÍTULO PRIMERO

Análisis del principio tributario constitucional de equidad y de la constitucionalidad de las distinciones legislativas.

El presente capítulo debe abordarse desde dos perspectivas, la primera, un análisis claro y conciso respecto del principio tributario previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana, el principio de equidad y desde una segunda perspectiva a decirse de la constitucionalidad de las distinciones legislativas a la luz del Test de Escrutinio Estricto como una directriz para la permisión de lo que se pudiera presumir como una violación al mencionado principio de equidad.

Así es, como ya se adelantó, a través de la Constitución Política Mexicana, particularmente de la fracción IV de su artículo 31, además de apreciarse la potestad tributaria del estado, se obtienen los principios tributarios constitucionales, como sigue:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En ese orden de ideas al desmembrar su contenido se obtienen 4 principios constitucionales en materia tributaria de la siguiente forma:

1.- “Contribuir para los gastos públicos...”: Principio de vinculación al gasto público

2.- “de la manera proporcional...”: Principio de Proporcionalidad

3.- “de la manera... y equitativa...”: Principio de Equidad

4.- “...que dispongan las leyes.”. Principio de legalidad.

Estos principios constitucionales atienden a la necesidad de sentar bases para que el gobierno se encuentre en posición de “incidir legítimamente en las finanzas de los administrados y obligar su colaboración con los presupuestos proyectados anualmente, vía la imposición legal de cargas pecuniarias”. (Durán, G. 2017, p. 58).

Lo anterior a efectos de que el establecimiento de contribuciones a cargo de los contribuyentes no suponga arbitrariedades, por lo que, en la medida que exista este listado de requisitos esenciales que debe observar el Estado, se respetará el Estado de Derecho.

El principio que se analizará a profundidad en el presente trabajo, se trata del principio de Equidad Tributaria toda vez que es a través de este que se regula que los sujetos pasivos reciban un trato igual ante la ley.

El Principio de Equidad Tributaria

En la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, particularmente el su artículo 13 encontramos uno de los primeros vestigios del principio del que tratamos, como sigue:

Artículo 13: Las contribuciones deben estar igualmente repartidas entre todos los ciudadanos con base en sus propias capacidades.

De forma implícita y explícita podemos obtener varios principios en materia tributaria de dicho artículo, en primer lugar, el principio de igualdad, posteriormente el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad contributiva.

Actualmente, en México se desarrollan a diferencia del principio de igualdad, el principio de equidad y el principio de proporcionalidad que ha sido retomado y constantemente es usado de forma conjunta con el principio de equidad al dirimir controversias.

A lo largo de los años el Poder Judicial ha analizado el principio en cuestión y según lo que se logra extraer de diversas Tesis Jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la Equidad Tributaria actualmente tiene 3 acepciones:

- 1.- Dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.
- 2.- Si existen tratamientos distintos para iguales estos deben estar justificados.
- 3.- Solo opera respecto de sujetos y no respecto de situaciones.

En ese sentido podemos concluir de forma general que el principio de equidad “tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes” (Alvarez, A. 2015 p. 51 cita a de la Garza, F. p.288)

O también puede definirse como sigue: “Las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación”. (Arrijoja, A. 2014).

La SCJN ha señalado al respecto:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Todo lo anterior implica no solamente que las disposiciones traten de manera igual a los que se encuentren en una situación igual o cuando menos análoga si no también que el legislador debe abstenerse de la creación de categorías sospechosas y que en todo caso, en el supuesto de que sea necesaria la creación de alguna categoría o clasificación que esta atienda a finalidades razonables o justificadas que además tengan a una finalidad que se encuentre constitucionalmente vigilada.

Cabe destacar a su vez, el contenido de la siguiente jurisprudencia:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

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

Así, atendiendo al sentido de la jurisprudencia y como se ha venido adelantado el legislador en un primer momento no está impedido para establecer desigualdades de trato en la ley, sin embargo, si existen algunos supuestos o requisitos que deben

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

observarse a fin de que esta desigualdad de trato sea considerada emitida en apego al principio de equidad.

Estas circunstancias o requisitos que deben observarse consisten en que dicha distinción se encuentre justificada, sea adecuada y proporcionada 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.

Así se puede colegir que la finalidad del principio de equidad es que no existan normas que generen tratos discriminatorios a los gobernados que se encuentran en situaciones de igualdades jurídicas o de hecho, entendiéndose así que se viola dicho principio en los casos en que la Ley prevea diferencias que no se encuentren justificadas o cuando la diferencia no atienda al objeto del impuesto.

Con respecto al asunto que nos ocupa, se destaca la siguiente Tesis Aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el 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), el

juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello

Derivado de la tesis que se cita, se obtiene que cuando una ley contenga una distinción basada en la edad, como sucede en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se debe llevar a cabo un escrutinio estricto a fin de determinar si la medida es constitucional a la luz del principio de igualdad o equidad puesto que en un primer término cualquier distinción de esta clase se encuentra afecta de una presunción de inconstitucionalidad.

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS DISTINCIONES LEGISLATIVAS

A fin de lograr acotar los supuestos en los que se considera constitucionalmente válida la imposición de alguna distinción en las normas, es menester señalar qué es lo que se debe entender por distinción legislativa.

Lo más práctico en primera instancia resulta acudir a la definición del vocablo “distinción” y luego acudir a las significaciones de carácter legal que dicha palabra pueda tener.

Entonces, la palabra distinción según la Real Academia Española (2020) se refiere a aquella “acción y efecto de distinguir o distinguirse” y por su parte define distinguir como “conocer la diferencia que hay de unas cosas a otras” o “hacer particular estimación de unas personas prefiriéndolas a otras”, así como “otorgar a alguien alguna dignidad, prerrogativa, etc.”.

De lo anterior se logra obtener que, al buscar una distinción legislativa tendríamos que estar atentos a cualquier parte del texto legal que establezca diferencias entre unas personas u otras o que reconozca prerrogativas a algunas personas, mientras que al resto de las personas no mencionadas no le sean reconocidas.

A fin de vislumbrar con mayor claridad lo que se debe entender por “distinción legislativa” resulta útil remitirse a la siguiente tesis jurisprudencial emitida por la Primera Sala de nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional, a través de la cual se hace referencia a estas distinciones legislativas como “categorías sospechosas”, forma en la cual también se le estará denominando en el desarrollo del presente.

CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. LA INCLUSIÓN DE NUEVAS FORMAS DE ÉSTAS EN LAS CONSTITUCIONES Y EN LA JURISPRUDENCIA ATIENDE AL CARÁCTER EVOLUTIVO DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS.

La razón de tener un catálogo de categorías sospechosas es resaltar de manera no limitativa que existen ciertas características o atributos en las personas que han sido históricamente tomadas en cuenta para categorizar, excluir, marginalizar y/o discriminar a quienes las tienen o a quienes han sido asociados con estos atributos o características. Así por ejemplo, las categorías de sexo, raza, color, origen nacional, posición económica, opiniones políticas, o cualquier otra condición o situación social, han sido consideradas como las principales categorías sospechosas incluidas en los tratados internacionales y en diversas Constituciones. Ahora bien, con el paso del tiempo, se ha incluido en la jurisprudencia y/o en las Constituciones otras categorías atendiendo a otras formas de discriminación detectadas. Así pues, por un lado, en atención al carácter evolutivo de la interpretación de los derechos humanos, la jurisprudencia convencional y constitucional ha incluido, por

ejemplo, a la preferencia sexual como una categoría sospechosa. Por otro lado, diversas Constituciones han previsto expresamente nuevas formas de categorías sospechosas, tales como la edad, la discapacidad y el estado civil -o el estado marital-.

De lo anterior se logra obtener que nos encontraremos ante una distinción legislativa o ante una categoría sospechosa en aquellos casos en los que la ley categorice, excluya, marginalice o discrimine a los individuos por razón de sexo, raza, color, origen nacional, posición económica, opiniones políticas, condiciones sociales, preferencias sexuales, edad, discapacidad y estado civil.

Habiendo dirimido lo anterior, se tiene que, al encontrarnos ante una distinción legislativa necesariamente nos encontramos también ante una discriminación, no solo permitida si no reconocida a través de un cuerpo legal que goza de presunción de legalidad, por lo que cualquier norma de la cual se derive alguna de estas distinciones puede presuntamente considerarse inconstitucional, sin embargo, esto no quiere decir que no puedan existir normas que contengan distinciones puesto que, es de conocimiento general que estas existen y que muchas de ellas han sido consideradas constitucionales a través de Tesis y Jurisprudencias con el tiempo, por lo que, lo importante en este caso será dirimir cuándo y porqué existen normas que son constitucionales pese al hecho de contener una distinción y de ahí deducir cuales son las que si deben considerarse inconstitucionales.

En ese sentido atendiendo al análisis jurisprudencial que se propuso abordar en el presente trabajo, se obtuvieron las siguientes Jurisprudencias de la Décima Época en las cuales tanto el Pleno como la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación delimitan la forma en la cual debe analizarse la constitucionalidad de normas de las cuales se desprendan categorías sospechosas o distinciones legislativas, introduciendo para estos efectos el concepto de “Test de Escrutinio Estricto”, concepto sobre el cual se abundará en párrafos subsecuentes.

CATEGORÍA SOSPECHOSA. SU ESCRUTINIO.

Una vez establecido que la norma hace una distinción basada en una categoría sospechosa -un factor prohibido de discriminación- corresponde realizar un escrutinio estricto de la medida legislativa. El examen de igualdad que debe realizarse en estos casos es diferente al que corresponde a un escrutinio ordinario. Para llevar a cabo el escrutinio estricto, en primer lugar, debe examinarse si la distinción basada en la categoría sospechosa cumple con una finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional, sin que deba exigirse simplemente, como se haría en un escrutinio ordinario, que se persiga una finalidad constitucionalmente admisible, por lo que debe perseguir un objetivo constitucionalmente importante; es decir, proteger un mandato de rango constitucional. En segundo lugar, debe analizarse si la distinción legislativa está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa. La medida legislativa debe estar directamente conectada con la consecución de los objetivos constitucionales antes señalados; es decir, la medida debe estar totalmente encaminada a la consecución de la finalidad, sin que se considere suficiente que esté potencialmente conectada con tales objetivos. Por último, la distinción legislativa debe ser la medida menos restrictiva posible para conseguir efectivamente la finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional.

CONSTITUCIONALIDAD DE DISTINCIONES LEGISLATIVAS QUE SE APOYAN EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA. FORMA EN QUE DEBE APLICARSE EL TEST DE ESCRUTINIO ERICTO.

La constitucionalidad de las distinciones legislativas que se apoyan en una categoría sospechosa debe analizarse a través de un escrutinio estricto, pues para estimarse constitucionales requieren de una justificación robusta que venza la presunción de inconstitucionalidad que las afecta. Para ello, en primer lugar, debe examinarse si la distinción basada en la categoría sospechosa cumple con una finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional, es decir, debe perseguir un objetivo constitucionalmente importante y no simplemente una finalidad constitucionalmente admisible. En segundo lugar, debe analizarse si la distinción legislativa está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa, es decir, debe estar totalmente encaminada a la consecución de la finalidad, sin que pueda considerarse suficiente que esté potencialmente conectada con tales objetivos. Finalmente, la distinción legislativa debe ser la medida menos restrictiva para conseguir la finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional.

En ese sentido se obtiene que el test de escrutinio estricto guarda varias diferencias a las de un test ordinario, es decir para considerar constitucional una norma que arroje categorías sospechosas es necesario un test aún mas estricto que el que debe llevarse a cabo sobre normas que no arrojen este tipo de distinciones.

El test de escrutinio estricto se llevará a cabo atendiendo a los siguientes cuestionamientos:

- ¿La distinción cumple con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante?

- ¿La distinción se encuentra vinculada estrechamente con dicha finalidad constitucionalmente importante?
 - ¿La distinción se encuentra encaminada a la consecución de dicha finalidad?
- ¿La distinción es la medida menos restrictiva para conseguir dicha finalidad? Esto desde un punto de vista constitucional

La figura del “escrutinio estricto” fue adoptada en el Derecho Mexicano como una réplica de la doctrina estadounidense, este se originó a través del caso *United States v. Carolene Products* que fue un caso muy emblemático a través del cual se discernió sobre la inconstitucionalidad de una ley federal que prohibía el comercio interestatal de leche entera.

Y para profundizar sobre todos los aspectos que conlleva este test, resulta de utilidad el estudio de los argumentos que dieron lugar a la resolución del caso que se menciona. En el mismo se estableció que si bien existe un catálogo muy amplio de derechos constitucionales (o fundamentales) existen algunos que son mas importantes respecto a otros, pues que se considera que protegen cuestiones más importantes o relacionadas directamente con la persona, por ejemplo, su dignidad.

Entonces, el escrutinio estricto se realizó para aquellas leyes que restringen algún derecho sumamente importante o fundamental, mientras que el llamado escrutinio ordinario se encuentra diseñado para derechos que afectan cuestiones de menor trascendencia.

De lo anterior se puede concluir hasta aquí que el test de escrutinio estricto no resulta aplicable para todos los casos en los cuales existan distinciones legislativas que priven de derechos a ciertas personas. En ese sentido, la vulneración del derecho fundamental debe ser consecuencia de una distinción basada en una característica inherente a la persona como la contenida en la “Cláusula de igual

protección”; por lo que es necesario analizar la distinción legislativa para aplicar correctamente el test de escrutinio estricto únicamente cuando este sea aplicable al caso en concreto.

Es menester destacar que el concepto “Escrutinio estricto” como un método para dirimir si las categorías sospechosas se encuentran debidamente justificadas migró desde su primera mención en 1938 en el caso “United States v. Carolene Products Co” señalándose dentro del fallo de dicho asunto "no es necesario considerar ahora si la legislación que restringe los procesos políticos que ordinariamente se pueden esperar para llevar a la derogación de la legislación indeseada estará sujeta a un más elevado escrutinio judicial bajo las prohibiciones generales de la enmienda catorce que otros tipos de la mayoría de legislación", hasta ser utilizado expresamente en uno de los casos más emblemáticos del tema “Loving v. Virginia” en el cual la Corte utiliza de forma explícita el test o criterio de escrutinio estricto, en el mismo se resolvió que "la cláusula de igual protección demanda que las clasificaciones raciales especialmente en estatutos criminales, deben sujetarse al más ´estricto escrutinio´”

Posteriormente se hace necesario también destacar el surgimiento del concepto de “categoría sospechosa”, así como su desarrollo en México.

Este concepto fue esbozado al igual que el test de escrutinio estricto en primer lugar por la Corte Suprema de Estados Unidos y fue utilizado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos hasta el año 2012 en el caso Atala Riffo y niñas v. Chile, en el cual partiendo del contenido del artículo 1.1. de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, que se cita a continuación, se estimo que ciertas categorías con las cuales fue clasificada la víctima, se debían considerar como discriminatorias.

Así es, el artículo en comento dispone:

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

De ahí, la Corte destaca la expresión “o cualquier otra condición social”

“En este sentido, al interpretar la expresión "cualquier otra condición social" del artículo 1.1. de la Convención, debe siempre elegirse la alternativa más favorable para la tutela de los derechos protegidos por dicho tratado, según el principio de la norma más favorable al ser humano.

(...)

... la Corte Interamericana deja establecido que la orientación sexual y la identidad de género de las personas son categorías protegidas por la Convención.”

De las citas anteriores se obtiene que, no solo se puede entender como discriminación o como una categoría sospechosa la distinción que se haga por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento, si no que también lo pueden ser otras condiciones como lo es la orientación sexual o incluso la edad, siempre que, no exista justificación para ello.

CAPÍTULO SEGUNDO

Estudio del contenido de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Entre los numerales que conforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro del Título IV de las personas físicas y las disposiciones generales, se encuentra el artículo 93 en el cual se encuentran previstos todos aquellos casos por los cuales “no se pagará el impuesto sobre la renta”, figura también conocida como “exenciones”.

Para comenzar a tratar sobre el contenido de la fracción y del párrafo que se analizan es necesario definir dicha figura de la exención y ubicarla como un beneficio fiscal.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han definido la figura de la exención tributaria como sigue:

EXENCIÓN TRIBUTARIA. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Esa figura ha abandonado la connotación excepcional y negativa del tributo que la caracterizaba, para erigirse como un elemento eficaz que impide la aplicación de parámetros comunes de tratamiento que resulten excesivos e injustos, permitiendo una detallada y exacta definición del hecho imponible, en atención a que la carga tributaria se modula a través de técnicas desgravatorias. Medida fiscal que tiene su génesis en la propia obligación de contribuir para sufragar los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en tanto que de este deber no se desprende una regla general u omnímoda que imponga el sometimiento a contribuir con la misma intensidad a todas las manifestaciones de capacidad contributiva, sino por el contrario, de la

citada porción normativa deriva una orden de validez negativa o principio general de signo contrario, que obliga al legislador tributario a diferenciar todas esas manifestaciones al tenor de sus características cualitativas o cuantitativas, a efecto de verificar si pueden ser gravadas o en qué medida pueden serlo. En esa tesitura, es patente que las normas de exención y las normas configuradoras de los tributos tienen el mismo fundamento en el citado precepto constitucional, pues la exención delimita la mecánica interna que inspira un determinado tributo, no para contradecirla, sino para adaptarla a la razón que inspira el sistema tributario en su conjunto, es decir, ajustarla a la realidad económica imperante y a la diversidad de capacidades que merecen cierta distinción, incluso, en una misma categoría de contribuyentes.

Así tenemos que las exenciones son consideradas por nuestros órganos jurisdiccionales incluso un mecanismo o una medida con que cuenta el legislador para dar cumplimiento al principio de equidad previsto en nuestra Carta Magna, es decir, que será el instrumento para ajustar la norma a ciertas realidades económicas imperantes o a la diversidad de capacidades incluso en una misma categoría de contribuyentes.

Para Salinas, P. (1993), la exención tributaria “es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o, el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material.”

Y por su parte Margain, E. (1997) señala que "la **exención** en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico **tributaria** por virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica"

Entonces se podría dilucidar que la exención es una figura jurídica que pese a haber establecido los elementos de la relación jurídico tributaria, libera de la obligación de pago que nace del hecho imponible al actualizarse, con motivo de equidad o política económica, sin incurrir en una violación al principio de equidad.

En ese orden de ideas, no se puede considerar que no nazca la obligación de pago, si no que mediante una norma se exige al contribuyente de dicha obligación.

A fin de lograr catalogar al contenido del artículo que se analiza como beneficio fiscal o como privilegio, es menester acudir al contenido de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, mismo a través del cual se obtienen según Adolfo Arrijo Vizcaino (2014). “las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal”.

Ahora bien, del mismo texto del artículo 31 fracción IV se logran desmembrar los principios constitucionales tributarios con meridiana claridad, particularmente el que se tratará en las siguientes líneas, es decir, el principio de generalidad, mismo que se obtiene de la premisa del primer párrafo del artículo 31 que se cita a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:...”

Así es, puesto que como menciona Arrijo Vizcaino (2014) , “se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una “pluralidad de sujetos” ...” que en este caso son “los mexicanos”.

Diversos autores, entre ellos, Ernesto Flores Zavala, en reiteradas ocasiones han definido las exenciones como un privilegio, en atención a que representan una prerrogativa otorgada únicamente a un contribuyente o a un grupo de contribuyentes que cumplen con ciertas características para liberarles de la obligación de pago que

se genera con la actualización del hecho imponible, es decir al dispensarles del cumplimiento de la obligación de para una contribución.

Sin embargo, como se ha venido apuntando y reiterando, “hay que tener presente que el establecimiento de beneficios fiscales puede ser materialmente legítimo, aún cuando favorezca a personas dotadas de capacidad económica suficiente, siempre que mediante su concesión se pretenda la consecución de determinados fines que gozan también de cobertura constitucional.” (Alías, M. 2013)

Es decir, es posible la concesión de beneficios fiscales que no necesariamente se encuentren basados en razones de capacidad o incapacidad económica, en ese sentido, esto no quiere decir que la Constitución al establecer el principio de equidad, prohíbe cualquier concesión fiscal caprichosa o injustificada.

Teniendo lo anteriormente explicado en consideración, hemos de remitirnos a la fracción XXI del artículo en comento donde nos encontramos con la intención del legislador de indultar del pago de Impuesto Sobre la Renta sobre aquellas cantidades que las instituciones de seguros paguen a sus asegurados o a los beneficiarios de los asegurados cuando ocurriera el riesgo amparado en la póliza de seguro contratada.

Particularmente refiere que en aquellos casos en los cuales el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, se estará exento del pago de impuesto sobre la renta respecto de estas cantidades pagadas, sin embargo, impone dos condicionantes *sine qua non* para poder acceder a dicho beneficio fiscal, a decirse, que hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el pago, así como que el asegurado hubiera llegado a la edad de sesenta años.

En ese sentido se cita el párrafo en comento a fin de visualizar con mayor claridad su contenido:

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

(...)

XXI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.”

En efecto, los elementos esenciales que se logran extraer del fragmento son los siguientes:

- 1.- La existencia de un pago hecho por una institución de seguro a un asegurado o su beneficiario.
- 2.- Que dicho pago provenga del hecho de que no ocurrió el riesgo amparado o de que el riesgo amparado hubiera sido la supervivencia.
- 3.- Que el asegurado hubiera llegado a la edad de 60 años y que hayan transcurrido más de cinco años de la contratación del seguro.

4.- Que la prima sea pagada por el asegurado.

En ese sentido, sí y solo sí se cumple con dichos requisitos se podrá acceder al beneficio fiscal.

Sin embargo, no se debe dejar de lado que la facultad de establecer exenciones en la ley, se trata de una manifestación positiva de la potestad tributaria del Estado pero esta facultad de exentar así como la de imponer cargas también se encuentra sometida a los principios constitucionales tributarios y por lo tanto debe encontrarse apegada al principio de Equidad.

Aunado a lo anterior, de conformidad con la tesis aislada de rubro “IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESCRITO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.”, el contenido del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está afectado de una presunción de inconstitucionalidad, misma que únicamente podrá ser desvirtuada al aplicarse el Test de Escrutinio Estricto.

Por lo tanto, es necesario dirimir si las condicionantes que se citaron se encuentran debidamente justificadas, es decir, si fueron previstas por el legislador para perseguir un fin constitucional o si por el contrario se trata de una concesión caprichosa, razón por la cual se tornaría el artículo en inconstitucional, lo anterior de conformidad con el Test de Escrutinio Estricto a que refiere la multicitada Tesis.

CAPÍTULO TERCERO

Análisis teórico práctico de la aplicación de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los planes de seguro de vida que concluyen al ocurrir el riesgo amparado, al cumplir 18 años el menor de edad cuyos estudios se pretendía garantizar o en caso de que el contratante decida terminar el plan anticipadamente.

En primer lugar, se debe destacar que en la especie se está tratando sobre un producto enajenado por las Aseguradoras, llamado “Seguro de Vida”, mismo seguro que puede catalogarse o definirse semánticamente como un Seguro de Personas y resulta interesante el análisis del mismo para responder al cuestionamiento de cuál es su finalidad y si es que esta tiene alguna connotación constitucional imperiosa.

En el caso de México, en las culturas Maya y Chichimeca los historiadores identificaron los primeros vestigios de la figura del seguro puesto que entre ellos solían acordar una indemnización para asegurar los pagos de las deudas que entre ellos sostenían, sin embargo, con posterioridad durante el periodo de ocupación española a través de las Ordenanzas de Sevilla, se empezaron a esbozar las primeras regulaciones en materias de “seguros” ya explícitamente mencionados como tal.

Es así que para el año 1789 fue fundada la primera compañía de seguros en México, llamada “Compañía de Seguros Marítimos de Nueva España” misma que fue creada con la finalidad principal de “cubrir los riesgos de los que se denominaba en España como La Carrera de Las Indias”. (Minzoni, A. 2005).

Conforme los años pasaron, más compañías aseguradoras entraron al país, perfeccionando a su paso las pólizas de seguros que emitían, a continuación, se

reproduce la carátula de una póliza de incendio de la Compañía Aseguradora Inglesa de Londres y Lancashire.

Los efectos de paragüería y bonetería de toda clase almacenados en la tienda y trastienda de la casa No. 8 de la segunda calle de Plateros, por el valor de 25,000 veinticinco mil pesos. Prima; ciento veinticinco pesos. A partir del primero de marzo de 1874, Capital, Fondos y Propiedad de dicha Cía. estarán sujetos y serán responsables a pagar cualquier pérdida...” (Minzoni, A. 2005).

De la cita anterior podemos apreciar que para el año 1874 ya se esbozaba el concepto de prima y que la intención de la contratación de estos seguros era justamente la de asegurar las mercancías en caso de pérdida a cambio del pago de una prima.

En el Código de Comercio de México de 1854 si bien es cierto que a través de sus artículos 315 y 316 ya preveía la figura del seguro, también es cierto que estos hacían referencia únicamente al aseguramiento de bienes, es decir, aún no se vislumbraba en la legislación mexicana los seguros de personas.

Posteriormente, a finales del siglo XIX, ya se encontraban en operación dos compañías de seguros que ofrecían los contratos de seguros sobre la vida, a decirse “La Mexicana” y “La Fraternal” y durante el gobierno del Presidente Porfirio Díaz se promulgó la Ley Relativa de la Organización de las Compañías de Seguros sobre la Vida, con la finalidad de regular el establecimiento de las Compañías de Seguros sobre la Vida, toda vez que los legisladores consideraron que la anterior Ley nada regulaba al respecto para asegurar lo que ellos consideraron una de las formas más trascendentes de ahorro nacional y a fin de lograr que esta figura fuera una herramienta atractiva para los mexicanos era necesario que las compañías fueran reguladas en cuanto a la administración de los ahorros que en ellas se depositaban.

Derivado de lo anterior la figura del seguro de personas y en particular la de seguro de vida se ha tornado mucho más popular y más socorrida por la población mexicana puesto que este se trata de una protección para posibles eventualidades que garantiza a quien contrata o a sus beneficiarios con un respaldo económico para afrontar dicha eventualidad.

Así es, el seguro de vida, busca contrarrestar los efectos o perjuicios que pudieran ocurrir con motivo de alguna circunstancia que pudiera provocar el fallecimiento de una persona, de manera que sus beneficiarios se encuentren protegidos en caso de que se dé el mencionado fallecimiento como podrían ser los ingresos que se dejaron de percibir por esta situación y hacer frente a sus obligaciones o necesidades financieras.

Lo anterior a la luz de que el fallecimiento del asegurado puede ocurrir en cualquier momento y es justamente es la intención del producto, la de cubrir obligaciones o necesidades financieras de una o varias personas en caso de que derivado de una circunstancia extraordinaria ocurra el fallecimiento del asegurado, es decir, en una situación no previsible que llegase a ocurrir en cualquier momento de la vida del asegurado, siendo así, irrelevante la edad de quien contrata este tipo de seguros para que se cumpla la finalidad de este.

Ahora, en contraposición, se encuentra el producto de Seguro de Ahorro para el Retiro, el cual busca otorgar una protección al asegurado para que goce de estabilidad económica para una eventual jubilación la cual sucede al iniciar la tercera edad, es decir, entre los 60 y los 65 años, sin embargo, el producto que hace referencia el numeral que se analiza no se trata de Seguro de Ahorro para el Retiro, si no de un Seguro de Vida, en la modalidad en la cual el riesgo amparado es la supervivencia del asegurado.

Derivado de todo lo anterior y retomando el cuestionamiento que se hizo hace algunos párrafos en cuanto a si la distinción cumple con una finalidad imperiosa

constitucionalmente importante, se analizarán todas las finalidades constitucionales que pudieran tener relación con la materia, es decir, todas aquellas que buscan salvaguardar los Derechos de los Adultos Mayores.

Se hace necesario el estudio de las siguientes líneas, toda vez que, como se ha visto hasta aquí, el principio de Equidad Tributaria no debe entenderse como una prohibición del Poder Legislativo para imponer distinciones en las normas, sino, como una limitante para que estas distinciones se encuentren justificadas y a fin de determinar si estas distinciones (en este caso una exención otorgada a un grupo de contribuyentes mayores de 60 años) se encuentran justificadas se deben responder los cuestionamientos planteados por nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional al plantear los supuestos del Test de Escrutinio Estricto, que se reiteran a continuación y que más adelante serán abordados a la luz de la figura prevista a través del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- ¿La distinción cumple con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante?
- ¿La distinción se encuentra vinculada estrechamente con dicha finalidad constitucionalmente importante?
 - ¿La distinción se encuentra encaminada a la consecución de dicha finalidad?
- ¿La distinción es la medida menos restrictiva para conseguir dicha finalidad?
Esto desde un punto de vista constitucional

Atendiendo al primer cuestionamiento que se debe efectuar en el caso en concreto en cuanto a si la distinción cumple con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante, resulta dable analizar entonces la finalidad de la norma en cuestión, para dirimir si es que esta tiene carácter constitucional y además es trascendente.

En este caso se debe destacar que a diferencia el escrutinio ordinario, el test de escrutinio estricto requiere que a distinción se encuentre basada en una categoría sospechosa que cumpla con una finalidad imperiosa desde un punto de vista constitucional y no únicamente que sea constitucionalmente admisible, es decir debe tener un objetivo constitucionalmente importante o trascendente, proteger un mandato que tenga rango constitucional.

Entonces resulta dable analizar si este beneficio otorgado únicamente a personas mayores de 60 años fue determinado por el legislador a fin de proteger un mandato que tenga rango constitucional.

De conformidad con la Comisión Nacional de Derechos Humanos son personas mayores aquellas que tienen 60 años o más y si bien es cierto que todos los seres humanos con independencia de la edad gozamos de los mismos Derechos Humanos, también es cierto que mediante ciertos principios, leyes o normas los legisladores constantemente buscan brindar mayor protección a ciertos núcleos poblaciones, tal como acontece con los pueblos indígenas o con los menores con el principio de interés superior del menor, por lo que en ese ánimo el presente trabajo busca ubicar algún principio o precepto constitucional que busque favorecer a los adultos mayores en casos como el que se analiza.

Además de los Derechos Humanos con que contamos todos los seres humanos únicamente por tener esa característica (la de ser humanos), “las personas mayores de 60 años gozan de la protección establecida en la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; la Recomendación 162 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los trabajadores de edad; el Protocolo de San Salvador; la Declaración sobre la Eliminación de la Violencia contra la Mujer, y la Ley de los Derechos de las Personas Adultas Mayores.”

Y los anteriores son elevados a rango constitucional de conformidad con el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como sigue:

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

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

Por lo que si en alguno de los tratados internacionales en los que México es parte se reconoce algún derecho humano o alguna garantía para su protección estos deben considerarse constitucionales, de ahí que sea importante el análisis de estos textos también para lograr obtener la relación entre la medida prevista en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con algún objetivo constitucionalmente importante.

De los cuerpos normativos anteriormente mencionados se obtienen al menos 9 derechos a favor de los adultos mayores, que se analizarán uno a uno para dirimir si alguno guarda relación con la medida prevista en el artículo en comento.

- A la integridad, dignidad y de preferencia.
- A la certeza jurídica.
- A la salud, la alimentación y la familia.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- A la educación.
 - Al trabajo.
 - A la asistencia social.
 - A la participación.
 - De la denuncia popular.
 - De acceso a los servicios.

El primero de los Derechos que se enuncian, a decirse a la integridad, dignidad y de preferencia establece que los adultos mayores deben gozar de una vida con calidad y que las Instituciones Públicas, la comunidad, las familias y la sociedad se encuentran obligadas a garantizar el acceso a los programas que tengan el objeto de posibilitar el ejercicio de este derecho

El derecho del que se trata conlleva el tener una vida libre sin violencia, al respeto a la integridad física, sexual y psicoemocional de la persona mayor, a no ser discriminado para que pueda gozar plenamente de su vida, a ser protegido por la sociedad e instituciones de cualquier daño o violación a sus derechos, a no ser explotado tanto en el ámbito laboral como en el ámbito familiar, a residir en un lugar seguro y agradable que cumpla con todas las necesidades de un ser humano y a recibir un trato digno sin importar sus condiciones.

El artículo 5º de la Ley de los Derechos de las Personas Adultas Mayores define este derecho a la integridad, dignidad y de preferencia como “el derecho a recibir protección del Estado, las familias y la sociedad para tener acceso a una vida de calidad, así como al disfrute pleno de sus derechos. Contempla también el derecho a una vida libre de violencia”:

Tal como se puede apreciar, del análisis al citado Derecho reconocido constitucionalmente, la medida adoptada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

tiene relación alguna, es decir, no se logra apreciar como esta medida podría aportar a la protección de este mandato de rango constitucional.

Ahora bien, en cuanto al segundo Derecho enunciado, es decir el Derecho a la Certeza Jurídica, este precepto se refiere a que los adultos mayores deben recibir un trato digno y apropiado en cualquier procedimiento judicial que los involucre, ya sea en calidad de agraviados, indiciados o sentenciados.

Dicho Derecho se protege a través de medidas tales como la prevista a través del artículo 5 fracción II inciso c) de la Ley de los Derechos de las Personas Adultas Mayores, mismo que prevé el Derecho que tienen a recibir asesoría jurídica en forma gratuita en los procedimientos administrativos o judiciales de que son parte y contar con un representante legal cuando lo considere necesario.

De dicho artículo claramente podremos concluir que cualquier persona que tenga su domicilio en el estado mexicano y que tenga la condición de Adulto Mayor (mayor de 60 años) tendrá el derecho de recibir asesoría jurídica en forma gratuita en los procedimientos administrativos, sin importar si se requiere dicha asesoría o no se requiere o si el gobernado opta por hacer uso de ella o no, el simple hecho de que una ley de observancia general otorgue un derecho humano a un grupo vulnerable obliga a la autoridad fiscalizadora a hacérselo saber al gobernado, ya sea en el primer acto de molestia (solicitud de información y documentación u orden de visita domiciliaria) o en su defecto en actos subsecuentes, esto para efectos de respetar el derecho del adulto mayor sujeto a un procedimiento administrativo que en la especie se traduce a alguna facultad de comprobación.

Sin embargo, habiéndose acotado lo anterior se logra colegir con meridiana claridad que, de nueva cuenta, la medida prevista a través del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tampoco se encuentra encaminada a salvaguardar el Derecho de Certeza Jurídica que toda persona mayor de edad debe de gozar, puesto que la medida en cuanto a exentar a los adultos

mayores del pago de Impuesto Sobre la Renta por las cantidades que les sean reintegradas derivadas de un Seguro de Vida cuyo riesgo amparado sea su supervivencia en nada aporta o menoscaba su Derecho de Certeza Jurídica desde las perspectivas en que debe de ser entendido dicho Derecho.

Continuando con el análisis de los Derechos a que son afectos los Adultos Mayores, es decir, las personas mayores de 60 años, analizaremos el Derecho a la salud, la alimentación y la familia.

El artículo 5, a través de su numeral 3, de la Ley de los Derechos de las Personas Adultas Mayores define este derecho como ese que les permite “tener acceso a los satisfactores necesarios, considerando alimentos, bienes, servicios y condiciones humanas o materiales para su atención integral.”

A su vez, la Comisión Nacional de Derechos Humanos al respecto define este Derecho como ese que les permite “recibir los satisfactores necesarios para su atención integral, incluyendo su acceso preferente a los servicios médicos y a recibir capacitación y orientación respecto a su salud, nutrición, higiene y todos aquellos aspectos que favorezcan su cuidado personal.”

Es decir, este Derecho engloba cuestiones que no guardan relación con los planes de seguro de vida, puesto que el seguro de vida es un producto diseñado para contrarrestar los efectos que pudiere llegar a tener la muerte del asegurado, lo que evidentemente dista del Derecho que se analiza.

Ahora en cuanto al Derecho a la educación, que le brinda a los adultos mayores un derecho preferente a recibirla así como a que sea incluida en los programas información respecto del envejecimiento, se puede concluir sin mayor abundamiento que la medida prevista en el artículo cuya inconstitucionalidad se analiza, tampoco guarda relación alguna.

Así es, a través del derecho a la educación el legislador buscó que los adultos mayores pudiesen acceder a la educación pública en todos sus niveles, que las instituciones de educación incluyesen la geriatría en los programas de estudios, así como contenidos del proceso de envejecimiento, facilitar para los adultos mayores el acceso a la cultura, promoviendo talleres de expresión, exposiciones y eventos, así como facilitarles el acceso a eventos culturales con descuentos o accesos gratuitos y fomentar entre la población una cultura de la vejez, de respeto, aprecio y reconocimiento a la capacidad de aportación de las personas adultas mayores, entre otras medidas.

De entre lo mencionado en líneas anteriores queda manifiesto que el legislador no buscaba resguardar este precepto al instaurar la medida prevista en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Continuando con el análisis que se efectúa, se analiza el contenido del derecho al trabajo que se reconoce a los adultos mayores a través de diversos instrumentos internacionales y diversas leyes, que además tiene jerarquía constitucional al igual que los demás que se han analizado.

Las personas mayores tienen derecho a acceder a un trabajo remunerado o de cualquier otra opción que pueda representarles un ingreso propio.

Lo anterior conlleva que deben brindárseles igualdad de oportunidades para tener acceso a un trabajo, de forma que puedan desempeñarse de forma productiva hasta el momento en que ellos lo decidan.

Así como evidentemente a todos los derechos y garantías previstos en la Ley Federal del Trabajo y cualquier otro ordenamiento laboral aplicable.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Con lo hasta aquí mencionado, logramos obtener que dicho derecho tampoco guarda relación con la distinción legislativa prevista en el primer párrafo, fracción XXI, artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Luego, tenemos para analizar otro derecho reconocido a los adultos mayores, consistente en la asistencia social, miso que la Comisión Nacional de Derecho Humanos define como sigue:

“En caso de desempleo, discapacidad o pérdida de los medios de subsistencia, las personas mayores serán sujetos de asistencia social, y beneficiarios de programas para contar con vivienda, o bien, en caso de encontrarse en situación de desamparo, recibir atención integral por parte de casashogar y albergues.” (López, F. 2015).

Es decir, a través de este derecho, el estado adquiere la obligación de prestar servicios tales como casas hogar, albergues y programas de beneficios que les permitan adquirir viviendas a los adultos mayores, en caso de que estos no cuenten con los mínimos necesarios para su subsistencia.

Podemos apreciar que la medida impuesta por el legislador en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tampoco busca salvaguardar el derecho en mención, puesto que no guarda relación el otorgarle dicho beneficio únicamente a ese sector poblacional con el derecho a la asistencia social, ya que se está otorgando a todos los adultos mayores y no solo a aquellos que se encuentren en condición de desempleo, discapacidad o pérdida de los medios de subsistencia, además del hecho de que el reintegro de las cantidades pagadas a la aseguradora, no deben necesariamente ser destinados a la obtención de medios de subsistencia para el adulto mayor.

A fin de apreciar con mayor claridad el enfoque del Derecho a la Asistencia Social del cual gozan los adultos mayores, resulta dable acudir a la Ley de Asistencia Social, particularmente a los siguientes numerales:

Artículo 3.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones tendientes a modificar y mejorar las circunstancias de carácter social que impidan el desarrollo integral del individuo, así como la protección física, mental y social de personas en estado de necesidad, indefensión desventaja física y mental, hasta lograr su incorporación a una vida plena y productiva. La asistencia social comprende acciones de promoción, previsión, prevención, protección y rehabilitación.

(...)

Artículo 4.- Tienen derecho a la asistencia social los individuos y familias que por sus condiciones físicas, mentales, jurídicas, económicas o sociales, requieran de servicios especializados para su protección y su plena integración al bienestar.

Con base en lo anterior, son sujetos de la asistencia social, preferentemente:

(...)

V. Personas adultas mayores:

- a) En desamparo, marginación o sujetos a maltrato;
- b) Con discapacidad, o
- c) Que ejerzan la patria potestad;

Así, tenemos que el Derecho a la Asistencia Social se encuentra dirigido a aquellos adultos mayores que se encuentren en cierto estado de necesidad, de indefensión o que presenten alguna desventaja física y mental, por lo que evidentemente la

medida o distinción legislativa prevista por el legislador en el texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no pretende cumplir con este Derecho como finalidad imperiosa Constitucional, ya que no guarda relación alguna con este.

Posteriormente nos encontramos con el derecho a la participación, mismo que se refiere a la posibilidad con que cuentan los adultos mayores de participar en la formulación de propuestas, así como de intervenir en la toma de decisiones que afecten su bienestar y su entorno.

Además el derecho mencionado conlleva la libertad que tienen para asociarse, participar en procesos productivos, actividades culturales y deportivas e incluso de formar parte de órganos de representación y consulta ciudadana.

El derecho a la participación evidentemente no constituye aquel que pretendía salvaguardar la medida prevista por el legislador en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se estima inconstitucional, puesto que este no guarda ninguna relación con la medida en cuestión ya que no es factible vislumbrar como es que la exención ahí prevista podría salvaguardar el derecho que se acaba de estudiar.

Finalmente, resta el análisis de dos derechos más, que serán estudiados de forma aislada, comenzando por el derecho a la denuncia popular.

El mismo artículo 5, en su numeral 8, de la Ley de los Derechos de las Personas Adultas Mayores, define dicho derecho como sigue:

“Toda persona, grupo social, organizaciones no gubernamentales, asociaciones o sociedades, podrán denunciar ante los órganos competentes, todo hecho, acto u omisión que produzca o pueda producir daño o afectación a los derechos y garantías que establece la presente Ley, o que contravenga cualquier otra de sus disposiciones o de los demás ordenamientos que regulen materias relacionadas con las personas adultas mayores.”

De lo anterior se obtiene que, las personas mayores gozan del derecho a través del cual otras personas pueden denunciar ante las autoridades competentes, cuando sucedan, transgresiones a los derechos humanos de ellas.

De ahí que con meridiana claridad se obtiene de nueva cuenta que este Derecho tampoco pretendía salvaguardarse con la medida del legislador.

Con respecto al último de los nueve derechos que se obtienen y que se considera tienen rango constitucional, se analizará el Derecho de Acceso a los servicios.

Dicho derecho refiere a la posibilidad de recibir atención preferente, así como al derecho a contar con infraestructura en espacios públicos y privados que les facilite su uso y acceso.

A guisa de ejemplo, los camiones urbanos deben destinar asientos exclusivos para los adultos mayores, medida que busca salvaguardar un precepto constitucional trascendente.

Sin embargo, si bien es cierto que se logran apreciar ciertas medidas que suponen distinciones legislativas, encaminadas a salvaguardar este derecho constitucional, también es cierto que la medida que se estudia en el presente trabajo no guarda relación con el mismo, por lo que no se puede estimar que esta se haya instaurado con algún objetivo constitucionalmente importante.

Ahora, tomando en consideración que en el caso que nos ocupa debemos analizar si la medida se encuentra salvaguardando algún objetivo constitucionalmente importante, el presente trabajo no debe acotarse únicamente al análisis de los Derechos de las personas mayores si no también a las garantías que ejerzan como mecanismos para resguardar los Derechos mencionados, por lo que a continuación se analizarán también una a una las garantías de rango constitucional que pudieran

encontrarse relacionadas o intentarse vigilar a través de la medida que se obtiene del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como hemos visto las personas mayores, es decir aquellas que son mayores de 60 años son titulares de Derechos Humanos reconocidos expresamente por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pero también de cualquier otro instrumento internacional que hubiera firmado el Estado Mexicano y a fin de resguardar dichos Derechos que por lo tanto se convierten en obligaciones para el Estado, el Gobierno debe establecer mecanismos para garantizar el cumplimiento de los mismos.

A los anteriores se les puede catalogar como garantías o como principios y será necesario analizarlos uno a uno y dirimir si con la medida adoptada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el legislador pretendió salvaguardar alguno de ellos por considerarse mandatos constitucionales trascendentes o importantes.

En primer lugar, se analizará el principio de igualdad de oportunidades, principio a través del cual se garantiza a cualquier persona mayor que, con independencia de su edad, su etnia, su género, condiciones sociales o condiciones físicas, se les brindarán las mismas oportunidades que a otros seres humanos para su formación, alimentación, agua, vivienda, vestido, atención sanitaria, educación, trabajo remunerado y capacitación.

En ese sentido este principio busca la consecución de un trato igualitario y de una vida sin discriminación para los adultos mayores con independencia de sus circunstancias, para que reciban un trato igualitario y una vida sin discriminación.

La Unión Europea definió cuatro objetivos para conseguir dicho principio

- “1. Disponer de los recursos necesarios para vivir con dignidad, en el caso concreto de las personas mayores, especialmente, pensiones y servicios sociosanitarios.
 2. Representación en las instituciones.
 3. Reconocimiento.
 4. Respeto.”
- (Autores varios, 2008).

De las anteriores se obtiene que si bien es cierto que a través de esta garantía se deben de otorgar las medidas suficientes para que los adultos mayores dispongan de los recursos necesarios para vivir con dignidad, el enfoque que se le da es el de otorgamiento de pensiones.

Siendo que, la figura de la pensión e incluso la del seguro de ahorro para el retiro, son totalmente distintas al seguro de vida, que es el producto que en este caso se analiza.

Y es derivado de lo anterior que se colige que, con la distinción impuesta por el legislador dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se pretendía proteger el principio que se estudia.

Ahora, pasando al segundo principio o garantía reconocido para los adultos mayores que consiste en la participación se dice que esta es la posibilidad con que cuentan para aplicar en las políticas que incidan directamente en su bienestar, así como a conformar asociaciones o movimientos a través de los cuales se encuentran en posibilidades de transmitir sus conocimientos, experiencia y habilidades al resto de la comunidad.

Este principio es relevante ya que “la participación se está convirtiendo en el elemento clave de la dinámica social, tanto en los sistemas macrosociales como descendiendo a bases más micro. La práctica participativa tiene repercusiones en

todos los estratos de la estructura social, siendo su incidencia especialmente interesante en la cima de la pirámide poblacional.” (Duque, J. & Mateo, A. 2008).

Sin embargo, pese a ser un principio sumamente trascendente, este ninguna relación guarda con el otorgamiento de la exención prevista en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que la participación de los adultos mayores en la sociedad y en la política no se vería beneficiada o menoscabada con la exención otorgada en el numeral que se alude.

Luego, otro principio o garantía tutelado constitucionalmente es la garantía a los cuidados, mismo que consistente en que las personas adultas mayores tienen el derecho a beneficiarse de los cuidados de su familia, así como a tener acceso a servicios sanitarios en sus hogares o en instituciones que les brinden cuidados y tratamientos, disfrutando de los derechos humanos y libertades fundamentales en dondequiera que residan.

Evidentemente la garantía a los cuidados no tiene relación con el beneficio fiscal que se obtiene la porción normativa que se estima inconstitucional, ya que este tiene una connotación asistencial que el beneficio evidentemente no tiene.

Por otro lado, el principio de autorrealización según la Comisión Nacional de Derechos Humanos puede definirse como sigue:

“Las personas adultas mayores tienen derecho a aprovechar las oportunidades para desarrollar plenamente su potencial, mediante el acceso a los recursos educativos, culturales, espirituales, recreativos y a la participación política.” (Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2020)

Evidentemente el principio en cita tampoco se protege con la medida impuesta por el legislador en el primer párrafo, de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora, otro principio a analizar se trata del principio o garantía a la dignidad, mismo que se verá salvaguardado en la medida que las personas mayores vivan con seguridad libres de cualquier forma de explotación, maltratos físicos o mentales, por lo que tampoco se estima que la porción normativa en cuestión busque salvaguardar la garantía a la dignidad.

Por otro lado en cuanto al principio de acceso a la justicia que garantiza que las personas adultas mayores sean escuchadas, dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial, establecido en la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en contra de ellas o para la determinación de sus derechos y obligaciones en cualquiera de los ordenes que engloba el derecho, se aprecia con meridiana claridad que la medida en cuanto a otorgar una exención en el reintegro de cantidades pagadas por concepto de seguros de vida no fue una medida prevista por el legislador con la intención de salvaguardar este principio.

Siguiendo con el análisis a los principios con rango constitucional relacionados con los adultos mayores, se debe aludir también a la garantía a la debida diligencia y al tratamiento preferencial de las personas adultas mayores para la tramitación, resolución y ejecución de procedimientos tanto administrativos como judiciales.

En el caso la medida que se esbozaba en líneas anteriores al analizarse el Derecho a la Certeza Jurídica, evidentemente se encuentra también relacionada con el principio que se enuncia, sin embargo, la distinción legislativa que se analiza en el presente trabajo terminal claramente no busca salvaguardar el principio a la debida diligencia y al tratamiento preferencial de las personas adultas mayores.

Existe otro principio titulado enfoque de derechos y calidad de vida, el cual consiste en que todas las acciones que se tomen o lleven a cabo a favor de las personas adultas mayores representan cambios estructurales en el diseño de la política pública de la vejez, con una visión integral de las condiciones que propicien su desarrollo humano, es decir, que cualquier acción que tome el gobierno en cualquiera de sus tres manifestaciones o vertientes a favor de un adulto mayor, debe buscar propiciar su desarrollo humano, se refiere a la forma en la que estos organismos deben de actuar en temas concernientes a la política pública de vejez.

No se estima que dicho principio se encuentre vinculado con la medida prevista en el primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, en el supuesto sin conceder de que así lo fuera, se estima que estaríamos ante una distinción sub inclusiva toda vez que a través de la misma se pretende proteger únicamente a las personas mayores que hubieran adquirido un seguro de vida, mientras que el principio que se analiza busca propiciar el desarrollo humano de todos los adultos mayores, razón por la cual también se considera debería ser tildada de inconstitucional la norma que se analiza.

Finalmente, otro de los principios reconocidos por la Comisión Nacional de Derechos Humanos, de forma enunciativa más no limitativa, se trata del enfoque del ciclo de vida y visión perspectiva, respecto del cual determina lo siguiente:

“El envejecimiento es un proceso involutivo que ocurre durante toda la vida y que requiere valorar los efectos de las acciones que se realizaron en etapas anteriores de la vida y elaborar alternativas que consideren escenarios futuros para la población.” (Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2020)

Ahora bien, de lo anteriormente citado podremos colegir que la distinción legislativa no cumple con las siguientes finalidades imperiosas constitucionales que guardan relación con los adultos mayores y que por lo tanto debían analizarse:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Derecho a la integridad, dignidad y de preferencia.
 - Derecho a la certeza jurídica.
 - Derecho a la salud, la alimentación y la familia.
 - Derecho a la educación.
 - Derecho al trabajo.
 - Derecho a la participación.
 - Derecho a la denuncia popular.
 - Derecho a la asistencia social.
 - Derecho de acceso a los servicios.
 - Principio de igualdad de oportunidades.
 - Principio o garantía de participación.
 - Principio o garantía de cuidados.
 - Principio de autorrealización.
 - Principio de Dignidad.
 - Principio de acceso a la justicia.
 - Garantía a la debida diligencia y el tratamiento preferencial a las personas adultas mayores para la tramitación, resolución y ejecución de las decisiones en procesos administrativos y judiciales.
 - Principio de enfoque de ciclo de vida y visión prospectiva.

Ahora, se encontró que, pese a que pudiera tratarse de una medida sub inclusiva, la distinción legislativa podría pretender cumplir con la siguiente finalidad imperiosa constitucional:

- Principio de Enfoque de Derechos y calidad de vida.

Derivado de lo anterior es que se debe proceder con el siguiente cuestionamiento que forma parte el procedimiento del Test de Escrutinio Estricto, consistente en determinar si la distinción se encuentra vinculada estrechamente con la finalidad constitucionalmente importante.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Es menester destacar que en la especie la vinculación entre la distinción y la finalidad constitucionalmente importante debe ser *estrecha* y no así solo existente.

Por lo que, retomando el principio de enfoque de derechos y calidad de vida, se había adelantado que este se refiere al diseño de políticas públicas en materia de vejez deben ir encaminados a la consecución de condiciones que propicien el desarrollo humano de los adultos mayores.

Este principio puede entenderse como un instrumento metodológico o incluso como criterio ético para el desarrollo y aplicación de las políticas públicas que claramente se encuentren enfocadas a los adultos mayores.

Ahora se debe dirimir si es que la exención de las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado realmente tiene un vínculo estrecho con el principio de enfoque de derechos y calidad de vida.

En este caso no se estima que la distinción legislativa se encuentre vinculada estrechamente con la finalidad constitucionalmente importante ya que a través de esta no se está promoviendo el Enfoque Basado en Derechos y su aplicación en las políticas públicas, en todo caso, esta medida podría ser una consecuencia de la aplicación de dicho principio, pero no es esta una medida que proteja el principio en cuestión.

Una vez contestado el cuestionamiento no resulta dable, al ser intrascendente, continuar con el resto de los pasos a seguir para agotar el Test de Escrutinio estricto a decirse; determinar si la distinción se encuentra encaminada a la consecución de la finalidad constitucionalmente importante y finalmente, si la distinción es la medida menos restrictiva para conseguir la finalidad buscada.

Lo anterior ya que, a fin de que una distinción legislativa pueda estimarse legal o justificada, debe ser analizada a la luz del Test de Escrutinio Estricto, lo cual conlleva cumplir con cada uno de los cuestionamientos que hasta aquí se han planteado, sin embargo, en caso de no cumplir con uno solo de ellos, se debe colegir o concluir que la distinción que se analiza no se encuentra justificada y por lo tanto es inconstitucional.

CAPÍTULO CUARTO

Caso práctico del crédito fiscal emitido por el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes, así como de los medios de defensa presentados, la crítica jurídica del fallo a la Resolución al Recurso de Revocación y los posibles escenarios de resolución del Juicio de Nulidad.

En fecha 14 de septiembre de 2017, se emitió la solicitud de información y documentación contenida en el oficio 03-7-VI/2017-XXXX, por parte de la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes, para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de un contribuyente persona física, por el periodo fiscal comprendido de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, mediante la cual se dio inicio a las facultades de comprobación de la autoridad en su modalidad Revisión de Gabinete.

Derivado de dicho procedimiento de fiscalización, la Dirección de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de Aguascalientes, en fecha 14 de Noviembre de 2018, emitió la ilegal resolución contenida en el oficio 03-7-IV/2018-XXXX a través de la cual se

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

determinó un crédito fiscal a la persona física fiscalizada, por supuestas contribuciones omitidas más sus actualizaciones, recargos y multas.

Dentro de los rubros liquidados, se determinó como un ingreso presunto, un depósito recibido por el contribuyente con motivo del reembolso de un seguro de vida denominado “Segubeca” de la institución de seguros “Seguros Monterrey, cuya fundamentación remitió a lo dispuesto por el Capítulo IX del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en particular a lo que se establece a través del artículo 167, fracción XVI de la mencionada Ley, vigente en el año 2013, puesto que el ejercicio sujeto a revisión fue el comprendido del 01 de enero de 2013 al 31 de diciembre del 2013.

Desde la interposición del crédito fiscal es factible apreciar dos ilegalidades, la primera consistente en la indebida clasificación de la determinación y la segunda en que incluso en el caso de que esta se hubiera clasificado adecuadamente, la determinación seguiría siendo ilegal puesto que estaría sustentada en un precepto que resulta a todas luces inconstitucional.

En primer lugar, se afirma que la autoridad incurrió en una indebida clasificación al momento de llevar a cabo la determinación puesto que como se logra apreciar de la motivación del documento que liquida, la fiscalizadora encuadró el depósito en la fracción XVI del artículo 167, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2013, al considerarlo como un ingreso acumulable por concepto de otros ingresos, sin embargo como se verá a continuación, el ingreso que se obtiene no encuadra en el supuesto normativo que hace mención.

Artículo 167. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

(...)

XVI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracción XVII del artículo 109 y el artículo 158 de esta Ley, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 109 de esta Ley. En este caso las instituciones de seguros deberán efectuar una retención aplicando la tasa del 20% sobre el monto de las cantidades pagadas, sin deducción alguna.

De una breve remisión que se efectúe a la fracción en comento se obtiene que se entenderán como ingresos, las cantidades a que hace referencia, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, sin embargo, en el caso que se analiza, la prima evidentemente no fue pagada por el empleador, si no por el mismo asegurado, tan es así que el producto contratado no prevé la posibilidad de que alguien más que el asegurado haga el pago de la prima.

Luego, con respecto a la segunda perspectiva desde la cual se controvierte el contenido de la resolución, en cuanto a que incluso en el caso de que el depósito se hubiera clasificado adecuadamente, la determinación seguiría siendo ilegal puesto que estaría sustentada en un precepto que resulta a todas luces inconstitucional, puesto que se habría tenido que fundar en el contenido del artículo 109, fracción XVII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2013, que corresponde al actual artículo 93 y su fracción XXI de la misma Ley, disposición que como se ha venido explicando a lo largo del presente trabajo se estima inconstitucional al contener una categoría sospechosa que no se encuentra justificada en salvaguardar algún precepto constitucional y por lo tanto a demás violar el principio de generalidad.

En todo caso, suponiendo sin conceder de que luego de aplicado el test de escrutinio estricto, se determine que la categoría sospechosa no se encuentra establecida con base en conceptos caprichosos, se estima que la resolución debería determinar que los depósitos no deben ser determinados conforme al artículo 167 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, si no con base en lo dispuesto por el Capítulo VI del Título IV de la misma ley vigente en el mismo año, ya que también es cierto que pese a haberse recibido una cantidad en las cuentas del contribuyente, dicha cantidad se encuentra comprendida tanto por sus aportaciones como por intereses que se generaron derivados de las primas que estuvo pagando durante la contratación del seguro.

En ese sentido, atendiendo a la ilegalidad perpetrada a través de la resolución determinante, en fecha 14 de enero de 2019 se interpuso el Recurso Administrativo de Revocación previsto en el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, dentro del cual se planteó, entre otras cuestiones, la ilegalidad de la resolución impugnada al haberse encuadrado indebidamente el depósito recibido por la aseguradora al considerarlo como un ingreso acumulable por concepto de "Otros Ingresos" llegando a esa conclusión de manera errónea, sin tomar en cuenta la naturaleza del beneficio obtenido, añadiendo además, que aún habiéndolo clasificado adecuadamente se estarían vulnerando los derechos del contribuyente al aplicársele una norma que se considera inconstitucional.

Posteriormente, en fecha 19 de marzo de 2019, a través del oficio 1-6-II-0196/2019, la Dirección General Jurídica de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes confirmó la resolución combatida mediante Recurso de Revocación, declarando INFUNDADO el agravio a través del cual se planteó la ilegalidad de la resolución y la inconstitucionalidad del precepto que en todo caso debió de haberse aplicado al caso en concreto.

El razonamiento de la Dirección Jurídica de la Secretaría de Finanzas del Estado de Aguascalientes se sustentó en lo siguiente:

“No existe certeza jurídica de que en efecto dicho deposito sea considerado exento de grabarse como Impuesto Sobre la Renta en los artículos 166 y 167, el contribuyente no logra configurarse en el supuesto del artículo 167, fracción XVI del ordenamiento legal señalado, es decir de las pruebas aportadas por el C. XXXXX, no se desprende que efectivamente dichos depósitos provengan de las supuestas aportaciones que presume el recurrente que realizó a la aseguradora, para que se acredite el reembolso en cuestión.

(...)

En ese contexto el recurrente refiere que existe una tipicidad entre los depósitos efectuados por la empresa Seguros Monterrey New York Life, S.A. de C.V.” al contribuyente ya que manifiesta que el suscrito pago la prima que exceptuaría dicho deposito el catalogarlo como otros ingresos, sin embargo, dicha afirmación no se acompaña con las pruebas idóneas que en efecto de estas se desprendan que el contribuyente realizó los pagos correspondientes”

Lo anterior siendo omisa la autoridad en cuanto a analizar la cuestión planteada respecto de la inconstitucionalidad del artículo 167, fracción XVI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin que esto represente una ilegalidad puesto que la Dirección Jurídica de la Secretaría de Finanzas del Estado no representa uno de los órganos facultados para determinar cuestiones de constitucionalidad, sin embargo, se le planteó desde el medio de defensa a fin de que esta estuviera en posibilidad de valorarlo desde ese momento y si bien no decretar la inconstitucionalidad, declarar la revocación de la resolución recurrida.

Ahora bien, considerando que la Resolución al Recurso de Revocación contenida en el oficio 1-6-II-0196/2019, se entiende como el último momento de la instancia administrativa, en su contra se interpuso el Juicio Contencioso Administrativo, que

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

recayó en el expediente 19/1012-24-01-01-01-OL tramitado ante la Sala Especializada de Juicios en Línea, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

En el juicio nulidad se planteó de nueva cuenta la ilegalidad de la resolución al haberse clasificado el ingreso indebidamente y la inconstitucionalidad del precepto normativo a través del cual si se le debió de haber clasificado.

Hasta el momento que se suscribe el presente trabajo práctico no ha sido resuelto el Juicio Contencioso Administrativo planteado, sin embargo, se estima que los resultados podrían ser los siguientes:

- 1.- La omisión del análisis de dicho concepto de impugnación.
- 2.- Determinación de que la porción normativa no es inconstitucional.
- 3.- Determinación de la inconstitucional del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los supuestos en cuestión se analizan aisladamente en líneas subsecuentes.

En cuanto al primer escenario que se plantea, es decir, que la Sala Especializada de Juicio en Línea omita el análisis de dicho concepto de impugnación.

Se estima que este escenario es posible al tomar en consideración que, el crédito fiscal controvertido, no fue determinado considerando únicamente tomando en consideración los ingresos presuntos derivados de las cantidades recibidas por parte de la aseguradora, sino que también engloba otros ingresos que corresponden a diversas actividades, así como deducciones determinadas como improcedentes.

Luego, en el escrito inicial de demanda se plantearon quince conceptos de impugnación, mismos que se clasifican a continuación.

Concepto de impugnación	Causal de anulación	Tipo de Nulidad
PRIMERO	51 fracción IV por haberse apreciado incorrectamente los hechos	LISA Y LLANA
SEGUNDO	51 fracción IV por haberse apreciado incorrectamente los hechos	LISA Y LLANA
TERCERO	51 fracción IV por haberse configurado la caducidad de las facultades de la autoridad	LISA Y LLANA
CUARTO	51 fracción IV en cuanto al fondo del asunto	PARA EFECTOS RESPECTO DEL RUBRO COMBATIDO
QUINTO	51 fracción IV por haberse apreciado incorrectamente los hechos	LISA Y LLANA
SEXTO	51 fracción IV en cuanto al fondo del asunto	PARA EFECTOS RESPECTO DEL RUBRO COMBATIDO
SÉPTIMO	51 fracción IV en cuanto al fondo del asunto	PARA EFECTOS RESPECTO DEL RUBRO COMBATIDO
OCTAVO	INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXI DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	PARA EFECTOS RESPECTO DEL RUBRO COMBATIDO

NOVENO	51 fracción I, por incompetencia de la autoridad fiscalizadora	LISA Y LLANA
DÉCIMO	51 fracción I, por incompetencia de la autoridad fiscalizadora	LISA Y LLANA
DÉCIMO PRIMERO	51 fracción I, por incompetencia de la autoridad fiscalizadora	LISA Y LLANA
DÉCIMO SEGUNDO	51 fracción I, por incompetencia de la autoridad fiscalizadora	LISA Y LLANA
DÉCIMO TERCERO	51 fracción I, por incompetencia de la autoridad fiscalizadora	LISA Y LLANA
DÉCIMO CUARTO	51 fracción IV, por dictarse en contravención de las disposiciones aplicables	LISA Y LLANA
DÉCIMO QUINTO	51 fracción III, por vicios en el procedimiento que afectaron las defensas del contribuyente y trascendieron en el sentido de la resolución.	LISA Y LLANA

De la tabla se obtiene que existen cuando menos 11 conceptos de impugnación que podrían generar la declaración de la nulidad lisa y llana de la resolución.

Al referirnos al término de nulidad lisa y llana se refiere a la sanción jurídico formal, que en términos generales implica la destrucción del acto controvertido y de las consecuencias que generó, sin vincular a la autoridad a que realice algo para perfeccionar su decisión.

En ese orden de ideas, existe la posibilidad de que se anule totalmente el acto controvertido (incluyendo lo concerniente a los ingresos grabados por los depósitos recibidos por la aseguradora) sin que sea analizado el concepto de impugnación

OCTAVO en el cual se reclama la inconstitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior atendiendo al principio de mayor beneficio, toda vez que, a través del estudio del OCTAVO concepto de impugnación si bien es cierto que podría obtenerse una Nulidad del acto de la autoridad, también es cierto que esta sería para efectos de que se dejara de aplicar lo dispuesto por el artículo en cuestión, pero dejándose a salvo las demás partidas liquidadas y determinadas.

En cambio, si se analizara a guisa de ejemplo el concepto de impugnación NOVENO, a través del cual se planteó la ausencia de competencia de la autoridad para emitir la solicitud de información y documentación de la cual derivó la determinación del crédito fiscal que se controvertió, entonces se obtendría una Nulidad del tipo Lisa y Llana, misma que tendría el efecto de anular toda la actuación de la autoridad, desde su nacimiento hasta la determinación del crédito y por lo tanto resultaría intrascendente el análisis del concepto de impugnación OCTAVO a través del cual fue planteada la inconstitucionalidad en cuestión.

Se cita a continuación la siguiente Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la cual robustece lo que se viene exponiendo, en cuanto a la posibilidad de que la Sala Especializada de Juicio en Línea omita analizar el concepto de impugnación OCTAVO.

VII-J-2aS-14

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SU ESTUDIO DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PARA LOGRAR LA NULIDAD LISA Y LLANA, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL ACTOR

En los términos del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, y su correlativo 50, segundo párrafo, de la vigente Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, corresponderá al Órgano Jurisdiccional examinar primero aquellos conceptos de impugnación que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado. De lo cual se desprende que queda al prudente arbitrio del Órgano Jurisdiccional de Control de Legalidad determinar la preminencia en el estudio de los conceptos de impugnación atendiendo a la consecuencia que para el actor tuviera el que se declararan fundados, a fin de determinar si con dicha declaratoria procede o no la nulidad lisa y llana que mayor beneficio jurídico origine para el actor. Por lo anterior, al someterse el asunto ante este Órgano Jurisdiccional, le corresponderá dilucidar de manera preferente aquellas cuestiones que originen dicho mayor beneficio para el actor afectado con el acto administrativo, conforme al artículo 237 mencionado, que permite hacer posible la tutela judicial efectiva, esto es, el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia a que se refiere el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/13/2012)

Así se obtiene con meridiana claridad que en caso de estudiarse a guisa de ejemplo los conceptos de impugnación PRIMERO, SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, NOVENO, DÉCIMO, DÉCIMO PRIMERO, DÉCIMO SEGUNDO, DÉCIMO TERCERO, DÉCIMO CUARTO y DÉCIMO QUINTO de determinarse fundados y por lo tanto generar la declaración de nulidad lisa y llana de la resolución determinante, se podría omitir el estudio de aquellos conceptos que no mejoren la nulidad ya alcanzada, como lo sería en el caso en concreto, la nulidad para efectos que se alcanzaría con el análisis del concepto a través del cual se planteó la

inconstitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI, del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Robustece lo anterior la siguiente Tesis emitida también por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

VII-J-1aS-58

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN. PREEMINENCIA DEL ESTUDIO DE LOS QUE REPRESENTEN UN MAYOR BENEFICIO PARA LA PARTE ACTORA.

De conformidad con el artículo 50 segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el estudio de los conceptos de violación debe atender al principio de mayor beneficio; esto es que, a fin de garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia, cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia deberá examinar preferentemente aquellos conceptos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado, pudiéndose omitir el de aquellos que, aunque resulten fundados, no mejoren lo ya alcanzado por el actor, de manera que quedará al prudente arbitrio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determinar la preeminencia en el estudio de los conceptos de impugnación, al clasificar en orden de importancia los tópicos tratados en cada uno de los conceptos de impugnación atendiendo a la consecuencia que para el actor tuviera el que se declararen fundados; sin importar, la secuencia en que se hubieren expuesto en la demanda inicial, o en la ampliación de demanda, en su caso.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-8/2013)

De la tesis en cuestión se obtiene de nueva cuenta la preminencia de estudio de aquellos conceptos de impugnación que representan un mayor beneficio para la parte actora y la posibilidad de omitir el estudio de aquellos que no mejoren lo ya alcanzado.

Las siguientes Tesis Jurisprudenciales soportan lo anterior:

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LOS ARTÍCULOS 50, SEGUNDO PÁRRAFO, Y 51, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OBLIGAN AL EXAMEN PREFERENTE DE LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN RELACIONADOS CON LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD, PUES DE RESULTAR FUNDADOS HACEN INNECESARIO EL ESTUDIO DE LOS RESTANTES (LEGISLACIÓN VIGENTE ANTES DE LA REFORMA DEL 10 DE DICIEMBRE DE 2010).

Esta Segunda Sala estima que el criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 155/2007, de rubro: "AMPARO DIRECTO. SUPUESTO EN QUE EL ACTOR EN UN JUICIO DE NULIDAD TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR EN AQUELLA VÍA UNA RESOLUCIÓN DE NULIDAD LISA Y LLANA." ha sido superado. Lo anterior, en virtud de que el artículo 50, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al disponer que cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben analizar primero las que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, implica que dichos órganos jurisdiccionales están obligados a estudiar, en primer lugar, la impugnación que se haga de la competencia de la autoridad para emitir el acto cuya nulidad se demande, incluso de oficio, en términos del penúltimo párrafo del artículo 51 del mismo ordenamiento, el cual establece que el Tribunal podrá examinar de oficio la incompetencia de

la autoridad para dictar la resolución impugnada, análisis que, de llegar a resultar fundado, por haber sido impugnado o por así advertirlo oficiosamente el juzgador, conduce a la nulidad lisa y llana del acto enjuiciado, pues ese vicio, ya sea en su vertiente relacionada con la inexistencia de facultades o en la relativa a la cita insuficiente de apoyo en los preceptos legales que le brinden atribuciones a la autoridad administrativa emisora, significa que aquél carezca de valor jurídico, siendo ocioso abundar en los demás conceptos de anulación de fondo, porque no puede invalidarse un acto legalmente destruido.

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. EL ESTUDIO DE LOS RELACIONADOS CON LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA ES PREFERENTE SOBRE LOS QUE PLANTEAN VICIOS FORMALES Y DE PROCEDIMIENTO, Y PREVIO AL DE LOS QUE CONTROVIERTEN EL FONDO DEL ASUNTO.

El artículo 51, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece, como causa de ilegalidad, la incompetencia del funcionario que haya dictado la resolución impugnada, ordenado o tramitado el procedimiento del que ésta deriva, la cual se refiere a un presupuesto esencial de validez de todo acto de autoridad, cuyo estudio es preferente, por referirse a una cuestión de orden público. Esta relevancia ha sido destacada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al determinar que la actualización de la hipótesis señalada produce la nulidad lisa y llana del acto controvertido. Por tal motivo, los vicios formales o de procedimiento establecidos en las fracciones II y III del artículo mencionado, cuya actualización produce una nulidad para efectos, no generarán un mayor beneficio al actor que

el obtenido por aquella nulidad lisa y llana. Por otra parte, del penúltimo párrafo del propio precepto, a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010 en que se adicionó, se advierte que, cuando concurren conceptos de anulación relativos a la incompetencia de la autoridad, con otros relativos al fondo del asunto, se privilegiará, en primer orden, el estudio de aquéllos, pues, de resultar fundados, su análisis se justifica en atención a que el fin perseguido es determinar si alguno de ellos genera un mayor beneficio al actor que el alcanzado por la incompetencia de la autoridad. En estas condiciones, se concluye que siempre que concurren en el juicio contencioso administrativo conceptos de impugnación relacionados con la competencia de la autoridad demandada, por su propia naturaleza, su estudio es preferente sobre los que plantean vicios formales y de procedimiento, y previo al de los que controvierten el fondo del asunto, porque el mayor beneficio que ello puede producir, guarda relación con la nulidad lisa y llana que se hubiera alcanzado, en su caso, por la incompetencia de la autoridad.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEGUNDO CIRCUITO.

En cuanto al segundo escenario que se plantea, es decir, que la Sala Especializada de Juicio en Línea determine que la porción normativa que se estudia no resulta inconstitucional.

El escenario en cuestión es factible y es dable de analizarse toda vez que uno de los objetivos del presente caso práctico es el de plantear medios de defensa replicables para casos similares al que se estudia, de ahí que deba esbozarse los pasos a seguir una vez que sea determinada la constitucionalidad de la norma por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En ese sentido, en el caso de que fuera declarado infundado el concepto de impugnación OCTAVO del escrito inicial de demanda, por considerarse constitucional el primer párrafo, de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo procedente sería la interposición de un Amparo Directo en contra de la Sentencia Definitiva dictada dentro del expediente en cuestión.

Se afirma lo anterior toda vez que de conformidad con lo dispuesto a través de lo dispuesto a través del artículo 103, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo procedente es la interposición de un Juicio de Amparo Directo en contra de la Sentencia Definitiva que no se estime constitucional.

Así es, de una lectura al numeral en cuestión se obtiene lo siguiente:

Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

(...)

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

(...)

III. Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:

a) Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo. En relación con el amparo al que se refiere este inciso y la fracción V de este artículo, el Tribunal Colegiado de Circuito deberá decidir respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquéllas que, cuando proceda, advierta en suplencia de la queja, y fijará los términos precisos en que deberá pronunciarse la nueva resolución. Si las violaciones procesales no se invocaron en un primer amparo, ni el Tribunal Colegiado correspondiente las hizo valer de oficio en los casos en que proceda la suplencia de la queja, no podrán ser materia de concepto de violación, ni de estudio oficioso en juicio de amparo posterior.

La parte que haya obtenido sentencia favorable y la que tenga interés jurídico en que subsista el acto reclamado, podrá presentar amparo en forma adhesiva al que promueva cualquiera de las partes que intervinieron en el juicio del que emana el acto reclamado. La ley determinará la forma y términos en que deberá promoverse.

Para la procedencia del juicio deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas, laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos.

Al reclamarse la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio, deberán hacerse valer las violaciones a las leyes del

procedimiento, siempre y cuando el quejoso las haya impugnado durante la tramitación del juicio mediante el recurso o medio de defensa que, en su caso, señale la ley ordinaria respectiva. Este requisito no será exigible en amparos contra actos que afecten derechos de menores o incapaces, al estado civil, o al orden o estabilidad de la familia, ni en los de naturaleza penal promovidos por el sentenciado;

En ese orden de ideas, es que se afirma la procedencia del Amparo Directo en contra de la Sentencia que pudiera emitir la Sala Especializada de Juicios en Línea, declarando infundado el concepto de impugnación OCTAVO del escrito inicial de demanda, ya que este procede en contra de sentencias definitivas que pongan fin al juicio.

Luego, robustece lo ya expuesto el siguiente extracto de la Tesis Aislada III.7o.A.2 K (10a.) emitida por lo Tribunales Colegiados de Circuito:

AMPARO DIRECTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA. PROCEDE CONTRA LA SENTENCIA DEFINITIVA Y EL AUTO QUE DESECHA EL RECURSO INTERPUESTO EN SU CONTRA POR NO SER EL IDÓNEO.

De una interpretación sistemática de los artículos 107, fracciones III, inciso a), V, inciso b) y VI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 170, fracción I, de la Ley de Amparo, se advierte la procedencia del juicio de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, entendiendo por las primeras, las que decidan el juicio en lo principal y, por las últimas, las que sin decidirlo en lo principal, lo den por concluido.

Así es, de conformidad con los numerales 107, fracciones III, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 170 fracción I, de la Ley de Amparo se obtiene con meridiana claridad la procedencia del Juicio de Amparo Directo.

El Juicio de Amparo Directo deberá ser promovido ante el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en Turno, por conducto de la Sala Especializada de Justicia en Línea y en este se deberán atacar una por una las consideraciones vertidas por la Sala A Quo para determinar la constitucionalidad de la porción normativa que se controvertió a través del concepto de impugnación OCTAVO.

Derivado de la interposición del Amparo Directo, el Tribunal Colegiado que resuelva la Litis, deberá dictar una Sentencia Ejecutoria de la cual podrían derivar dos escenarios distintos:

- 1.- Se determine conceder el amparo y protección de la justicia federal al quejoso y por lo tanto se ordene a la Sala Especializada de Juicio en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa dictar una nueva sentencia definitiva en cumplimiento a lo anterior reconociendo la inconstitucionalidad del primer párrafo, fracción XXI, artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 2.- Se determine no amparar ni proteger al quejoso.

En el primero de los escenarios que se plantean, se había conseguido el fin buscado y se conseguiría el objeto que se pretende en el presente trabajo, sin embargo, este escenario se analizará a profundidad en el siguiente numeral una vez analizado el escenario consistente en que el Tribunal Colegiado determine no amparar ni proteger al quejoso.

En el caso de que el Tribunal Colegiado del Primer Circuito determine no conceder el amparo y la protección de la justicia federal al contribuyente aún se contaría con

la posibilidad de la interposición de un Recurso de Revisión en Amparo Directo para el análisis exclusivo de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma.

Así es, de conformidad con lo dispuesto a través de los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como en los puntos primero y segundo del Acuerdo General Plenario 5/1999, se obtiene lo siguiente:

- a) Que, en principio, las sentencias que dicten los Tribunales Colegiados de Circuito en juicios de amparo directo no admiten recurso alguno.
- b) Por excepción, tales sentencias pueden ser recurridas en revisión, a condición que decidan o se hubieran omitido decidir temas propiamente constitucionales, entendiendo por éstos:
 - I. La inconstitucionalidad de una norma, y/o
 - II. La interpretación directa de preceptos de la Constitución Federal.
- c) Que, para efectos de procedencia del recurso de revisión en amparo directo, además de que en la sentencia recurrida decidan o se hubieran omitido decidir temas propiamente constitucionales, deberán quedar satisfechos los requisitos de importancia y trascendencia a que hace alusión el artículo 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el punto primero del Acuerdo General Plenario 5/1999. Este acuerdo señala que, por regla general, se entenderá que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando:
 - I. Exista jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad hecho valer en la demanda de garantías;

- II. Cuando no se hubieran expresado agravios o, en su caso, éstos resulten ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes y no hubiera que suplir la deficiencia de la queja, o en casos análogos.

En ese orden de ideas, se estima que aún cuando se obtenga una resolución desfavorable en Juicio de Amparo Directo, sería procedente la Revisión en Amparo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puesto que se cumple con los requisitos para ello.

En primer lugar, porque la Sentencia Ejecutoria recurrida estaría resolviendo sobre la inconstitucionalidad de una norma, a decirse, el primer párrafo, fracción XXI, del artículo 93, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En segundo lugar, porque se reúnen los requisitos de importancia y trascendencia determinados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos toda vez que no existe jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad, tal como se ha planteado en el texto del presente y en segundo lugar porque si se expresó dicho agravio desde la etapa ulterior.

Derivado de lo anterior es que, en caso de que el Tribunal Colegiado, determinara no conceder el Amparo y Protección al quejoso, se considera meridianamente clara la procedencia de la Revisión en Amparo en contra de dicha Sentencia Ejecutoria.

De lo anterior se podrían presentar dos escenarios:

- 1.- Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconozca la inconstitucionalidad del primer párrafo, fracción XXI, artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.- Se deseche el Recurso de Revisión en Amparo y por lo tanto se declare la firmeza de la Sentencia Definitiva dictada dentro del Juicio Contencioso Administrativo.

Finalmente, en cuanto al tercer escenario que se plantea, consistente en que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa directamente determine la inconstitucionalidad del primer párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desean destacar los siguientes puntos.

Si bien es cierto que en primera instancia es el Poder Judicial de la Federación quien ostenta la competencia para la inaplicación de normas derivado de su inconstitucionalidad, también es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa puede ejercer Control Difuso dentro del Juicio Contencioso Administrativo, siempre que el actor formule conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, lo cual si sucedió en el caso que nos ocupa.

Robustece lo anterior la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia

corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y

transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

De lo anterior se destaca que si bien la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

En ese orden de ideas se estima que si sería factible dentro del Juicio Contencioso Administrativo obtener una Sentencia Favorable a través de la cual la Sala Especializada de Justicia en Línea determine la inaplicación del primer párrafo, fracción XXI, del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en perjuicio del

contribuyente, para que la exención ahí prevista le sea reconocida también a él, siempre que se expresen las razones jurídicas de su decisión.

CAPÍTULO QUINTO

Inconstitucionalidad de la fracción XXI del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al apoyarse injustificadamente en una categoría sospechosa.

Análisis teórico.

En los capítulos que anteceden, se logró vislumbrar de manera clara, la inconstitucionalidad en la que incurrió la autoridad fiscalizadora al determinar el crédito fiscal, así como la resolutoria del recurso de revocación al dar trámite a este y confirmar la resolución determinante y los posibles escenarios de solución de la controversia.

En ese sentido se estima que al dar solución al Juicio Contencioso Administrativo la autoridad juzgadora en el ámbito de su competencia jurisdiccional debe constreñirse a establecer la inconstitucionalidad de la norma que se le invita a analizar y ordenar la inaplicación del primer párrafo, fracción XXI, del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así es pues como se ha venido adelantando en el desarrollo del presente trabajo el precepto normativo que es analiza, contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, a decirse, la edad del contribuyente que se ubique en el supuesto ahí plasmado, por lo que en primera instancia este se encuentra afecto de una presunción de inconstitucionalidad que solo podría desvirtuarse al realizarse un escrutinio estricto a la luz del principio de equidad.

Ahora, una vez determinado lo anterior y a la luz de lo dispuesto por las Tesis Jurisprudenciales de rubros “CATEGORÍA SOSPECHOSA. SU ESCRUTINIO” y

“CONSTITUCIONALIDAD DE DISTINCIONES LEGISLATIVAS QUE SE APOYAN EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA. FORMA EN QUE DEBE APLICARSE EL TEST DE ESCRUTINIO ESTRICTO.”, se obtuvieron las diferencias que este test guarda en comparación con el test de escrutinio ordinario y porque en cuestiones de posibles violaciones al principio de equidad es dable que el test de escrutinio sea estricto y no solo ordinario.

En ese orden de ideas el test de escrutinio estricto debe responder a tres cuestionamientos principales, el primero de ellos consiste en determinar si la distinción legislativa cumple con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante.

Así, se analizó si la medida de exentar del pago de Impuesto Sobre la Renta para las personas mayores de sesenta años cuando hubieran contratado un seguro de vida en el que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado sobre las cantidades que paguen las instituciones a sus asegurados por concepto de indemnización cumplía con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante.

Para lo cual se hizo necesario el análisis de las finalidades imperiosas constitucionalmente importantes en relación con los adultos mayores, de las cuales se obtuvieron los siguientes principios y derechos:

- Derecho a la integridad, dignidad y de preferencia.
- Derecho a la certeza jurídica.
- Derecho a la salud, la alimentación y la familia.
- Derecho a la educación.
- Derecho al trabajo.
- Derecho a la participación.
- Derecho a la denuncia popular.
- Derecho a la asistencia social.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Derecho de acceso a los servicios.
 - Principio de igualdad de oportunidades.
 - Principio o garantía de participación.
 - Principio o garantía de cuidados.
 - Principio de autorrealización.
 - Principio de Dignidad.
 - Principio de acceso a la justicia.
 - Garantía a la debida diligencia y el tratamiento preferencial a las personas adultas mayores para la tramitación, resolución y ejecución de las decisiones en procesos administrativos y judiciales.
 - Principio de enfoque de ciclo de vida y visión prospectiva.
 - Principio de Enfoque de Derechos y calidad de vida.

De entre los cuales no se logró obtener relación con la distinción legislativa que se analiza y por lo tanto tampoco se pudo colegir que la medida cumpliera con alguna de estas finalidades imperiosas constitucionalmente importantes

En arreglo con los pasos a seguir en el Test de Escrutinio estricto también debe analizarse si la distinción se encuentra vinculada estrechamente con la finalidad constitucionalmente importante, lo cual también fue analizado y llevó a la conclusión de que ninguno de los Derechos y Principios relacionados con los adultos mayores tienen relación estrecha con la distinción legislativa.

Finalmente, al no haberse considerando que se cumplía con los anteriores cuestionamientos se hace innecesario el análisis del último paso a agotar en el Test de Escrutinio Estricto, consistente en determinar si la distinción es la medida menos restrictiva para conseguir la finalidad imperiosa constitucional.

Sin embargo, se agrega al presente trabajo que evidentemente la distinción legislativa que analizamos en el presente caso no es la medida menos restrictiva

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

para la consecución de una finalidad imperiosa constitucional; en primer lugar porque la medida no persigue ninguna finalidad constitucional trascendente, sin embargo, suponiendo sin conceder que si lo hiciera, esta no sería la medida menos restrictiva, puesto que se le estaría privando de la obtención de dicho beneficio fiscal a otros contribuyentes que se encontraran en la misma situación pero que por condiciones de edad, no cumplieran con los requisitos para hacerse acreedores a la exención en cuestión.

Es así, que, aterrizando lo que hasta aquí se ha analizado, se estima que el primer párrafo, fracción XXI, artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola flagrantemente los artículos 1, 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo dispuesto por los artículos 8 y 21 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, en relación con el Principio de Equidad, los derechos humanos de defensa y seguridad jurídica.

En ese orden de ideas, es clara la inconstitucionalidad en la que incurrió el legislador, en virtud de que aún y cuando estableció una categoría sospechosa dentro del texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, omitió considerar que esta debía encontrarse justificada constitucionalmente y por lo tanto se hace procedente la determinación de la inaplicación del artículo que resulta inconstitucional por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa o la declaración de inconstitucionalidad por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la resolución al Recurso de Revisión en Amparo que se plantearía en caso de no obtener resolución favorable en el Juicio Contencioso Administrativo ni en el Amparo Directo que en contra de la resolución a este último se dictara.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo el lector podrá apreciar que si bien es cierto que de conformidad con la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador al emitir normas de carácter fiscal debería observar los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, sin embargo, en la práctica es dable obtener de la normativa fiscal, ciertos numerales que violan flagrantemente dichos principios, derivado de una deficiente función legislativa.

Ahora, una vez comprendido lo anterior, se podrá vislumbrar que el principio de igualdad o el principio de equidad debe entenderse como una garantía de que los sujetos pasivos recibirán un trato igual en la ley, es decir, que las leyes deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En ese tenor, en primera instancia para el estricto cumplimiento de este principio, el legislador debe de abstenerse de la creación de categorías o clasificaciones que resulten caprichosas, arbitrarias o que hubieren sido creadas para restringir o discriminar a ciertos grupos de contribuyentes, por lo que, se colige que el principio de equidad es aquel que obliga al legislado a que las normas se sujeten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y a que aquellas personas que se ubiquen en un mismo supuesto, sean tratadas idénticamente en lo que respecta a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones, plazos de pago, entre otras cuestiones.

Sin embargo, lo anterior no presupone la prohibición total o determinante de imponer distinciones legislativas en la ley.

Así es, el legislador si se encuentra facultado para imponer o determinar distinciones en la ley, sin embargo, también es cierto que estas distinciones no deben consistir en categorías sospechosas.

Sin embargo, la edad constituye una categoría sospechosa de conformidad con lo dispuesto a través de la siguiente Tesis Aislada:

IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el 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), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello.

En ese sentido el contenido del artículo que se analiza contiene una distinción que se debe considerar como categoría sospechosa, lo cual se logra apreciar como sigue:

XXI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

Así es, del texto se obtiene que no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados siempre que la indemnización se pague “cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años”, por lo tanto, se hace necesaria la aplicación del Test de Escrutinio Estricto para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad.

En ese orden de ideas al haberse aplicado el Test de Escrutinio Estricto, respondiendo a los siguientes cuestionamientos:

1.- ¿La distinción cumple con una finalidad imperiosa constitucionalmente importante?

No, la distinción no cumple con ninguna finalidad imperiosa constitucionalmente importante.

2.- ¿La distinción se encuentra vinculada estrechamente con dicha finalidad constitucionalmente importante?

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

No, no se encuentra vinculada con ninguna finalidad puesto que no cumple con ninguna finalidad constitucionalmente importante, por lo tanto, tampoco se encuentra encaminada a la consecución de ninguna finalidad.

3.- ¿La distinción es la medida menos restrictiva para conseguir dicha finalidad?

No, puesto que se está privando de un beneficio fiscal al que podrían hacerse acreedores un grupo de contribuyentes más amplio, que incentivara a la contratación del Producto de Seguro de Vida.

De lo anterior se concluye que la distinción prevista a través del primer párrafo de la fracción XXI, del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta a todas luces inconstitucional, por contener una categoría sospechosa que no cumple con el Test de Escrutinio Estricto.

Una vez apuntado lo anterior, es trascendente que los contribuyentes que se ubiquen en una situación idéntica a la que se analiza en este Caso Práctico, repliquen los medios de defensa aquí intentados y que probablemente serán intentados, para que eventualmente exista un pronunciamiento por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de esta forma se proceda a excluir de la Ley del Impuesto Sobre la Renta este precepto normativo que resulta a todas luces inconstitucional y que genera violaciones al principio de equidad, así como un estado de incertidumbre jurídica en los contribuyentes mexicanos.

BIBLIOGRAFÍA

Durán, G. (2017, julio). Los Derechos Humanos de los contribuyentes en el Sistema Jurídico Mexicano. Revista letras jurídicas, 36, 58.

Alvarez, A. (2015). Lecciones de derecho fiscal. México: Oxford.

Arriola, A. (2014). Derecho Fiscal. México: Themis.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.3 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [2020 julio].

Salinas, P. (1993). La exención en la teoría general de derecho tributario. México: Tribunal Fiscal de la Federación.

Margain, E.. (1997). Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. México: UASLP.

Alías, M. (2013). Los beneficios fiscales en el ámbito del derecho tributario local. 2020, de Universidad de Almería Sitio web: https://books.google.com.pe/books?id=Kbv9AgAAQBAJ&printsec=frontcover&source=gbs_vpt_read#v=onepage&q&f=false

Minzoni, A. (julio, 2005). Crónica de dos siglos del seguro en México. julio, 2020, de Comisión Nacional de Seguros y Fianzas Sitio web: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/74253/Cronica_de_dos_siglos_de_l_seguro_en_Mexico.pdf

López, F. (2015). Los derechos humanos de las personas mayores. México: Comisión Nacional de Derechos Humanos.

Autores varios. (2008). "Igualdad de Oportunidades". julio, 2020, de III CONGRESO ESTATAL DE PERSONAS MAYORES Sitio web: <http://envejecimiento.csic.es/documentos/documentos/consejoestatal-ponencia2009-02.pdf>

Duque, J. & Mateo, A.. (2008). La participación social de las personas mayores. julio, 2020, de Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) Sitio web: <https://www.imserso.es/InterPresent2/groups/imserso/documents/binario/11005parsocialmay.pdf>

Comisión Nacional de Derechos Humanos (2020). Derecho de las personas adultas mayores, Recuperado de: <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/derecho-de-las-personas-adultas-mayores>

304 US 144, Corte Suprema de Estados Unidos, 25 de abril de 1938, en: <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=304&invol=144>.
Fecha de visita: 12 de marzo de 2020.