

**AMPARO EN REVISIÓN 633/2017
QUEJOSO: FRANCISCO RESÉNDIZ
BECERRA**

**MINISTRO PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA**

**Vo. Bo.
Ministro:**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el diecinueve de mayo de dos mil dieciséis, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Querétaro, Francisco Reséndiz Becerra, por su propio derecho, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Responsables

1. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores.
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

Actos Reclamados

De las autoridades enunciadas en los numerales 1 y 2, se reclamaron en el ámbito de sus respectivas competencias, la discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, mismo que entró en vigor el uno de enero de dos mil catorce; específicamente el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Derechos humanos vulnerados. La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en los artículos 1, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los numerales 25 y 26 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y

10 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Asimismo, narró los antecedentes de los actos reclamados y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de treinta y uno mayo de dos mil dieciséis¹, previa prevención y su desahogo, el Juez Tercero de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Querétaro registró y admitió a trámite la demanda de amparo con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el ocho de agosto de dos mil dieciséis² se celebró la audiencia constitucional; asimismo, por oficio de ocho de septiembre de la citada anualidad³, se envió el asunto al Juzgado Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Uruapan, Michoacán, y el titular de ese órgano judicial lo tuvo por recibido y registró con el número ***** , mediante proveído de diecinueve de ese mes y año⁴.

El Juez Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, emitió la sentencia el veintiocho de octubre de dos mil

¹ Cuaderno de amparo *****. Folios 55 a 57.

² *Ídem.* Folio 104.

³ *Ídem.* Folio 105.

⁴ *Ídem.* Folio 106.

dieciséis⁵, en el cual se determinó negar la protección constitucional solicitada.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, el quejoso interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Querétaro, el veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis⁶.

Mediante proveído de treinta de noviembre de dos mil dieciséis⁷, el Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región tuvo por interpuesto el citado recurso, por lo que ordenó remitir el expediente, así como el escrito de expresión de agravios relativos, al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito en turno, para su resolución.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión principal y adhesivo ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito, y mediante acuerdo de veinticuatro de enero de dos mil diecisiete⁸, su Presidente lo admitió y dispuso su registro bajo el toca *****.

⁵ *Ibidem*. Fojas 108 a 137.

⁶ Cuaderno de amparo en revisión *****. Folio 3 a 19.

⁷ Cuaderno de amparo *****. Folio 115.

⁸ Cuaderno de amparo en revisión *****. Folios 20 y 21.

Asimismo, por auto de veintidós de febrero de dos mil diecisiete⁹, su Presidente tuvo por interpuesto el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República.

El uno de junio de dos mil diecisiete¹⁰, el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito dictó sentencia a través de la cual determinó declararse legalmente incompetente para resolver el recurso de revisión interpuesto por la quejosa y, por tanto, remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el análisis de la cuestión de constitucionalidad planteada.

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. En auto de quince de junio de dos mil diecisiete¹¹, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del recurso de revisión interpuesto por la parte quejosa; asimismo, ordenó turnar el asunto al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que, el Presidente de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo. Finalmente, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público de la Federación adscrito a este Alto Tribunal, para los efectos legales conducentes.

⁹ *Ibidem*. Folio 55.

¹⁰ *Ibidem*. Folios 60 a 76.

¹¹ Folios 69 a 71 del Toca en que se actúa.

Posteriormente, mediante acuerdo de trece de julio de dos mil diecisiete¹², la Presidenta de esta Primera Sala instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, y si bien subsiste en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, su resolución no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, ni tampoco existe

¹² *Ibidem*. Folio 82.

alguna otra causa ni la solicitud por parte de algún Ministro para que este asunto lo resuelva el Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso y su adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión y su adhesiva, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido¹³.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la *litis* planteada.

I. Antecedentes. De las constancias que obran en autos se desprenden los siguientes:

1. El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

2. Francisco Reséndiz Becerra presentó el veintisiete de abril de dos mil dieciséis, la declaración normal correspondiente

¹³ Tal como se advierte del considerando tercero de la sentencia de ***** (folio 63 y reverso).

al ejercicio fiscal de dos mil quince, en el que manifestó que tuvo diversos gastos por concepto de “honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios”, y de los cuales algunos fueron realizados en efectivo.

3. El citado contribuyente promovió juicio de amparo indirecto, en contra del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Juez Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, mediante sentencia de *****, determinó negar la protección constitucional solicitada.

4. El quejoso interpuso recurso de revisión y, en sesión de *****, el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito remitió los autos del asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para que se pronunciara respecto del tema constitucional planteado.

II. Conceptos de violación. La quejosa hizo valer, en síntesis, los conceptos de violación siguientes:

- En el **primer concepto de violación** se sostuvo que el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que establece como requisito para deducir los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, que se realicen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el

sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, lo que le impide tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva.

Que el cumplimiento del requisito de mérito genera una carga administrativa y financiera para los contribuyentes, en tanto a que los obliga a tener una cuenta bancaria, lo que implica que deben tener montos mínimos de inversión y generan el pago de comisiones, de conformidad con las condiciones contractuales de las instituciones de crédito, lo que tiene como efecto gastos adicionales no recuperables con la única finalidad de hacer deducible un gasto.

Que la norma reclamada contiene una medida que impide a los causantes deducir los gastos que efectuaron, lo que modifica la base gravable del impuesto, ya que se limitan las deducciones que pueden realizar y, por ende, trae como efecto que se pague mayor impuesto sobre la renta al que realmente han causado.

- En el **segundo concepto de violación** se adujo que la norma reclamada es desproporcional respecto de la finalidad que perseguida por el legislador con la medida, como es la de tener un control respecto de los pagos correspondientes a los honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, así como tener certeza de la veracidad de las operaciones, pues la solución a esa problemática no era condicionar la deducción al cumplimiento de medidas excesivas. Máxime, si se toma en

cuenta que la finalidad perseguida por el legislador se cumple con la emisión del comprobante fiscal correspondiente, así como, en su caso, con el ejercicio de las facultades de comprobación a cargo de las autoridades fiscales.

Que la medida contenida en la norma reclamada no corresponde al fin buscado por el legislador y los efectos que genera, pues al establecer como requisito para la deducción de los gastos médicos, dentales y hospitalarios, que se realicen mediante cheque nominativo, transferencias electrónicas, tarjetas de crédito, débito o servicios, impide la realización de deducciones que válidamente llevó a cabo.

La norma reclamada produce una falta de simetría en los causantes, ya que quien efectúa gastos médicos, dentales u hospitalarios están constreñidos a pagarlos a través de cheque nominativo, transferencias electrónicas, tarjetas de crédito, débito o servicios, cuando no existe obligación legal que imponga el deber a los proveedores de bienes y servicios de contar con la infraestructura necesaria, o bien, de que reciban el pago a través de dichos medios; por ende, no puede imponérseles la obligación de convertirse en auxiliar de la recaudación.

- En el **tercer concepto de violación** se expresó que la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de seguridad jurídica, en virtud de que obliga a los causantes para poder deducir los gastos por honorarios médicos, dentales y hospitalarios, que dichos pagos

se realicen mediante de cheque nominativo, transferencias electrónicas, tarjetas de crédito, débito o servicios, lo que no depende del contribuyente, sino de la voluntad del proveedor de servicios de recibir esos métodos de pago.

Que la norma reclamada contiene una medida arbitraria y excesiva, toda vez que no existe disposición legal que obligue a los proveedores de servicios a que cuenten con los servicios o sistemas bancarios, pues es del conocimiento general que en el país no todos los médicos u hospitales reciben pagos a través de cheques nominativos, tarjetas de crédito, débito o de servicios, por lo que dependerá de un tercero la posibilidad de que el contribuyente pueda deducir esos gastos.

- En el **cuarto concepto de violación** se argumentó que la norma reclamada impacta en la política de protección del derecho a la salud, la cual se pretende proteger a través de la primera parte de la norma reclamada; sin embargo, con la condicionante que se establece para deducir los gastos médicos, dentales y hospitalarios, dicho derecho fundamental se ve restringido.

Que no debe desatenderse que los pagos a que se refiere la norma reclamada, se relacionan con obligaciones constitucionales que el Estado está constreñido a asumir, además de que son gastos inherentes a las personas físicas, por lo que ese sólo hecho tiene derecho a ellas a efecto de no desconocer su condición de ser humano; por tanto, la norma

impugnada disminuye la protección a ese derecho, pues los contribuyentes pueden omitir acudir a los servicios de salud por la sola circunstancia de que los prestadores de servicios no cuentan con la infraestructura para recibir los pagos como ordena la norma.

- En el **quinto concepto de violación** se sostuvo que la disposición impugnada vulnera el principio de progresividad y no regresividad, pues pese a que el Estado está obligado a brindar protección y requerimientos mínimos de las personas, sobre todo si se toma en cuenta en la incapacidad de brindar el servicio público de salud, las personas deben acudir a otras alternativas asumiendo los costos que ello significa; la norma impone determinados requisitos que impiden la deducción de gastos por concepto de gastos médicos, dentales y hospitalarios.

Que la forma en que se realizan los pagos no debe ser un impedimento para que las personas puedan acudir a hacer las deducciones correspondientes, por lo que la implementación de requisitos para hacer deducibles los gastos médicos, dentales y hospitalarios, lejos de buscar una mayor salvaguarda de los derechos humanos, se vulneran los relativos a la seguridad jurídica, a la salud y el principio de proporcionalidad tributaria.

Que la regresividad de la medida se observa a partir de que la fracción I del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, no se señalaba como requisito para la deducción que el pago se tuviera que hacer a través de cheque,

transferencia bancaria o tarjetas de crédito, de débito o de servicios, como sí lo hace la norma reclamada.

III. Sentencia de amparo. El Juez de Distrito en la sentencia recurrida determinó, en resumen, lo siguiente:

- En el **cuarto considerando** se analizaron las causales de improcedencia propuestas por las responsables.

En primer lugar, analizaron las causales de improcedencia en donde el Presidente de la República sostuvo que: i) la norma reclamada no afecta la esfera jurídica del quejoso al tratarse de una deducción no estructural, por lo que no atiende a una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria; y, ii) además de que sólo afecta intereses económicos del quejoso.

Asimismo, la Cámara de Senadores expresó que debe sobreseerse en el juicio, en virtud de que la culminación del proceso legislativo no deriva necesariamente en un perjuicio al quejoso.

Respecto de dichas causales se determinó que resultaban **infundadas**, ya que si el quejoso reclamó la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo del primer acto de aplicación, al no deducir los gastos por honorarios médicos y dentales, pese a que realizó los pagos, y lo que se reflejó en su declaración del ejercicio; entonces, se tiene que el quejoso está legitimado para reclamar en vía de amparo ese numeral.

Asimismo, se decidió que aun cuando no se le atribuyó un vicio de ilegalidad en cada una de las etapas del proceso de ley, dicha circunstancia no se traduce en su falta de interés para impugnarlo, puesto que se debe entender que lo reclama en razón de que dicho proceso legislativo tuvo como consecuencia la emisión de la norma que considera vulnera su esfera jurídica.

- En el **quinto considerando** se realizó el estudio de los conceptos de violación en contra del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Respecto del principio de **proporcionalidad**, se sostuvo que los argumentos propuestos eran infundados, en tanto que se cumplen con los requisitos exigidos en el principio de proporcional de forma laxa, ya que: **i)** la finalidad es constitucionalmente válida, pues la modalidad para la deducción de los pagos otorga certeza a las autoridades para que puedan cerciorarse de que quienes se benefician de ese derecho son los sujetos que se ubican en los supuestos previstos para ello, lo cual contribuye, a su vez, a evitar actos de evasión y elusión fiscales; **ii)** dicha medida se considera necesaria en relación con los fines buscados, al permitir identificar plenamente a quien efectúa pagos, de tal manera que es posible comprobar la veracidad de la operación y, por ende, que quienes deduzcan esos conceptos efectivamente tengan el derecho que les corresponde, lo cual no se lograría si fueran en efectivo; y, **iii)** la medida implementada, es proporcional en sentido estricto, ya que no se trata de una obligación absoluta que perjudique

desmedidamente a quienes se encuentra dirigida, ya que se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales liberen a los contribuyentes de utilizar esos medios cuando las operaciones se realicen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros, lo cual fue previsto desde el proceso legislativo de la porción combatida.

Que en tanto que el requisito para la procedencia de la deducción de los gastos por honorarios médicos y dentales, no fue concebido con la intención de limitar al contribuyente para que se vea impedido a realizar la deducción de tales conceptos con la intención de generar un aumento en la recaudación de los impuestos, como afirma el quejoso, sino con la clara intención de dotar a la autoridad con elementos que faciliten su labor de verificación de la existencia, proveniencia y monto de los gastos que se deduzcan, a fin de evitar actos de elusión fiscal y facilitar las facultades de fiscalización de la autoridad exactora, mediante el uso de los instrumentos con que cuenta el sistema financiero moderno para realizar pagos.

Que lo anterior no implica una una carga desmedida para el contribuyente, pues la medida contenida en el precepto impugnado busca tener una certeza de la persona que pagó tales servicios, en tanto que esos servicios son accesibles para los sujetos, como el quejoso que tiene acceso a una tarjeta bancaria y a una cuenta de banco con chequera, pues realizó pagos mediante dichos servicios bancarios.

Que con las condiciones especificadas en el artículo reclamado, no se está prohibiendo al contribuyente deducir los conceptos de honorarios médicos, dentales y hospitalarios, sino que únicamente se está regulando la manera en que deben de realizarse para que la autoridad recaudadora tenga conocimiento de los sujetos que efectuaron tales gastos y a quién corresponde deducirlos.

Con relación a la vulneración al principio de **seguridad jurídica**, se adujo que los tópicos propuestos eran infundados, ya que la medida contenida en la disposición impugnada se justifica y atiende razonablemente al tipo de gasto, respetando los principios constitucionales de justicia fiscal, pues con ella no se hace nugatorio el derecho de las deducciones personales respectivas, sino tan sólo se circunscribe a una veracidad y demostrabilidad razonable del gasto personal.

Que tampoco se impone al quejoso la obligación de auxiliar en la recaudación, sino que únicamente se indica cómo debe hacerse el pago a fin de que se tenga veracidad respecto de quien lo realizó y, por tanto, a quien le corresponde deducirlo.

En cuanto al derecho a la **salud**, se determinó que las proposiciones tendentes a evidenciar su transgresión eran infundados, en virtud de que no se advierte la existencia de una relación causa-efecto entre ese derecho y la modalidad de pago de los servicios médicos, únicamente para efectos de su deducción en materia de impuesto sobre la renta.

Que la medida reclamada por el quejoso se limita a establecer modalidades de pago de los servicios médicos solamente para efectos fiscales, por lo que no implica de manera alguna una restricción para los gobernados para acceder a dichos servicios de salud ni una protección menor a este derecho.

Por lo que hacen al concepto de violación en el que se aduce la transgresión al **principio de progresividad**, se decidió que era infundado, ya que la medida prevista en la norma reclamada no puede considerarse que propicie un retroceso en materia de derechos fundamentales, en virtud de que no se trata de un incremento a la base gravable ni priva del acceso a efectuar deducciones, sino que se busca únicamente que tales deducciones sean precisamente en beneficio de quienes de manera real y concreta realizan la erogación que les genera el derecho a efectuarla.

Asimismo, se adujo que eran inoperantes los argumentos referentes a que se transgrede el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad; ello se debió a que la norma no puede depender de una circunstancia particular, como el hecho de que los prestadores de servicios médicos cuenten o no con infraestructura necesaria para recibir el pago de sus servicios en las modalidades indicadas en la norma, puesto que tal circunstancia no implica que el precepto impugnado sea en sí transgresor de la Constitución.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En el recurso de revisión interpuesto por la quejosa se hicieron valer los argumentos siguientes:

1. En el **primer agravio** se aduce que los argumentos propuestos en la demanda de amparo se encuentran íntimamente vinculados, por lo que el Juez de Distrito así debió analizarlos y al no hacerlo hecho así y no de manera aislada, se vulneraron los principios de congruencia y exhaustividad de las sentencias.

Que contrario a lo aducido en la sentencia recurrida, la norma reclamada sí transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que la medida establecida resulta excesiva e impide que pueda deducir los gastos que se hubieren efectuado en efectivo, lo que repercute en la base del impuesto sobre la renta y, por ende, se realiza un pago que no corresponde a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos.

Que para efectos del principio de proporcionalidad tributaria es necesario que reconozcan los gastos efectuados, de ahí que si la norma reclamada impone a los causantes la obligación de contar con cuentas bancarias, ello impide deducir las erogaciones efectuadas en efectivo, por lo que se está ante una medida excesiva.

Que no es obstáculo para llegar a esa conclusión, lo aducido en cuanto a que la medida reclamada facilita a la autoridad en su labor de verificar la existencia, procedencia y monto de los gastos

deducidos; lo anterior, en virtud de que se apoya en los criterios identificados 2a. XXVIII/2013 (10a.)¹⁴ y 2a./J. 127/2007¹⁵, los cuales no son aplicables en la especie, ya que no se ubican al caso por el cual se tilda de inconstitucionalidad la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que se trata de la satisfacción de necesidades básicas.

Que las erogaciones realizadas guardan relación con la satisfacción de necesidades básicas, por lo que se apoyan en los principios del Estado social de derecho y dignidad humana; en ese sentido, la primera parte de la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una medida positiva para promover de carácter social y prestacional del derecho a la salud previsto en el artículo 4 constitucional, y con independencia de otras formas adicionales tendentes a satisfacer ese derecho.

Que aun cuando el legislador está autorizado a regular los requisitos de las deducciones, ello no implica que deba hacerlo de forma discrecional, irrestricta y discriminada al estar sujeto a los principios constitucionales; de ahí que en la sentencia recurrida debió analizarse que la norma reclamada genera efectos negativos en los derechos fundamentales dejando de examinarse los argumentos referentes a que la norma reclamada no supera el test de proporcionalidad.

¹⁴ De rubro: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.***

¹⁵ De rubro: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS EN EL CONSUMO DE COMBUSTIBLES PARA VEHÍCULOS MARÍTIMOS, AÉREOS Y TERRESTRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.***

Que tampoco se analizó que la norma reclamada establece un requisito excesivo y transgrede el principio de interdicción de la arbitrariedad, ya que supedita la deducción a que el prestador de los servicios cuente con infraestructura para recibir pagos a través de los servicios del sistema financiero, sin que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se les establezca es obligación.

Que no existe correspondencia entre el fin buscado, como es verificar que los sujetos que realizan la deducción son quienes pagan los servicios y que corresponden a los conceptos que la norma establece, y los efectos perjudiciales que genera, lo cual resulta ser desmedido, en tanto que impide deducir los honorarios médicos y dentales, así como gastos hospitalarios, los cuales sí se llevaron a cabo; máxime, que para la finalidad anterior las autoridades cuentan con las facultades de comprobación, es decir, no es el único medio para conseguir el fin buscado.

Que, a mayor abundamiento, la norma reclamada produce una falta de simetría en los causantes, ya que quien efectúa gastos médicos, dentales u hospitalarios están constreñidos a pagarlos a través de cheque nominativo, transferencias electrónicas, tarjetas de crédito, débito o servicios, cuando no existe obligación legal que imponga el deber a los proveedores de bienes y servicios de contar con la infraestructura necesaria, o bien, de que reciban el pago a través de dichos medios; por ende, no puede imponérseles la obligación de convertirse en auxiliar de la recaudación.

Que la norma reclamada violenta el principio de interdicción de la arbitrariedad, en tanto el cumplimiento de sus exigencias no depende del quejoso, sino de un tercero, pues será el prestador de servicio quien debe contar con la infraestructura y tecnología para recibir pagos a través de los sistemas establecidos por las instituciones financieras; máxime, que no existe disposición que obligue los obligue a contar con esas medidas.

Que relacionado con lo anterior, la norma reclamada transgrede el derecho humano a la salud, y así debió analizarse en la sentencia impugnada conjuntamente con los demás principios constitucionales cuya vulneración se hizo valer, ya que se disminuye la protección a ese derecho, pues el contribuyente podría omitir acudir al doctor o dentista, por no contar con los medios para recibir pagos como lo exige la norma y, por ende, se rechace la deducción correspondiente.

2. En el **segundo agravio** se expresa que la condición establecida en la norma reclamada no constituye un medio apto para conducir al fin que persigue el legislador, mejorar la distribución de beneficios tributarios y dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta de personas físicas, ya que la restricción de deducciones no favorece la progresividad del impuesto, sino distorsiona la capacidad contributiva de los sujetos del tributo, pues para hacer deducible un pago sólo podrán hacerlo a través de los medios previstos en las disposición impugnada.

Que contrario a lo aducido en el fallo recurrido, la progresividad y no regresividad tiene por objeto que el disfrute del derecho sea mayor cada día, así como que lo obtenido se vea disminuido; en esa medida, si las deducciones personales han sido reconocidas al repercutir en la capacidad contributiva de las personas, en tanto que son gastos necesarios para la consecución de ingresos, sin que pueda decirse que el Estado es garante de los servicios para la subsistencia de las personas, pues las personas no están obligadas a acudir a ellos, ante la incapacidad de acudir a dichos servicios.

Que la norma reclamada atenta contra los principios de progresividad y no regresividad, pues la posibilidad de la deducción de los honorarios médicos y dentales, así como de los gastos hospitalarios, ha sido un reconocimiento imperante del legislador para reconocer la capacidad contributiva de los sujetos, pero con la condicionante establecida en la disposición impugnada se entorpeció el derecho de los causantes de determinar la base gravable conforme a su verdadera capacidad contributiva.

3. En el **tercer agravio** se argumenta que en la sentencia recurrida se omitió analizar los conceptos de violación tercero y cuarto de la demanda de amparo, para tal fin transcribe dichos conceptos de violación y solicita que este Alto Tribunal realice su estudio.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa el Vigésimo

Segundo Circuito resolvió, en síntesis, lo siguiente:

- En el cuarto considerando determinó procedía declarar la incompetencia legalmente para abordar el estudio de fondo del presente asunto, por lo que debería remitirse el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. Estudio de los agravios. Esta Primera Sala analizará de manera conjunta los agravios hechos valer en el recurso de revisión interpuesto por la quejosa, conforme a lo siguiente:

I. Omisión de estudio de los argumentos de la demanda de amparo.

En el agravio primero se expone que en la sentencia reclamada se omitió analizar que: i) la norma reclamada no supera el test de proporcionalidad; ii) la disposición impugnada establece un requisito excesivo, por lo que transgrede el principio de interdicción de la arbitrariedad; y, iii) no se analizaron los conceptos de violación tercero y cuarto de la demanda de amparo.

Los argumentos antes sintetizados son **infundados**, tal como se demuestra a continuación.

De la lectura a la sentencia reclamada se advierte que, en el considerando quinto se analizaron los argumentos que dice el quejoso fueron omitidos por parte del Juez de Distrito.

En efecto, en una parte del fallo impugnado, se decidió que la norma reclamada no vulneraba el principio de proporcionalidad en tanto que: **i)** su finalidad es constitucionalmente válida¹⁶; **ii)** dicha medida se considera necesaria en relación con los fines buscados¹⁷; y, **iii)** la medida implementada, es proporcional en sentido estricto¹⁸.

Asimismo, en la sentencia recurrida por lo que hace al principio de interdicción de la arbitrariedad, al pronunciarse respecto del tercer concepto de violación¹⁹, se sostuvo que la norma reclamada no puede depender de una circunstancia particular, como el hecho de que los prestadores de servicios médicos cuenten o no con infraestructura necesaria para recibir el pago de sus servicios en las modalidades indicadas en la norma, puesto que ello no implica que el precepto impugnado sea en sí transgresor de la Constitución General.

¹⁶ La modalidad para la deducción de los pagos otorga certeza a las autoridades para que puedan cerciorarse de que quienes se benefician de ese derecho son los sujetos que se ubican en los supuestos previstos para ello, lo cual contribuye, a su vez, a evitar actos de evasión y elusión fiscales.

¹⁷ Al permitir identificar plenamente a quien efectúa pagos, de tal manera que es posible comprobar la veracidad de la operación y, por ende, que quienes deduzcan esos conceptos efectivamente tengan el derecho que les corresponde, lo cual no se lograría si fueran en efectivo

¹⁸ No se trata de una obligación absoluta que perjudique desmedidamente a quienes se encuentra dirigida, ya que se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales liberen a los contribuyentes de utilizar esos medios cuando las operaciones se realicen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros, lo cual fue previsto desde el proceso legislativo de la porción combatida.

¹⁹ En dicho concepto de violación se adujo que se transgredían tales principios, ya que la norma reclamada era inconstitucional en tanto que el derecho a deducir no depende del contribuyente, sino de la voluntad del proveedor de servicios de recibir esos métodos de pago; máxime que no existe una disposición que obligue al prestador del servicio a contar con los medios para recibir pagos electrónicos.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que en el cuarto concepto de violación se argumentó la vulneración al derecho fundamental a la salud, y respecto de ese tópico en la sentencia recurrida se sostuvo que no se advierte la existencia de una relación causa-efecto entre ese derecho y la modalidad de pago de los servicios médicos, el que era únicamente para efectos de su deducción en materia de impuesto sobre la renta; por ende, no implica de manera alguna una restricción para los gobernados para acceder a dichos servicios de salud ni una protección menor a este derecho.

Como puede apreciarse de lo antes expuesto, en el fallo recurrido no se omitió analizar los argumentos propuestos en la demanda de amparo, referente a la transgresión al principio de proporcionalidad y al de interdicción de la arbitrariedad (tercer concepto de violación), como parte del derecho fundamental de seguridad jurídica, así como tampoco respecto del derecho a la salud (cuarto concepto de violación).

Contrario a la afirmación del quejoso, de la lectura a la sentencia reclamada se advierte que el Juez de Distrito se ocupó de los argumentos que el quejoso estima que no fueron abordados; por tanto, toda vez que los tópicos relativos a la transgresión al principio de proporcionalidad y al de interdicción de la arbitrariedad (tercer concepto de violación), como parte del derecho fundamental de seguridad jurídica, así como tampoco respecto del derecho a la salud (cuarto concepto de violación) sí

fueron analizados, los agravios que se analizan deben calificarse de infundados.

II. Estudio inadecuado de los argumentos propuestos.

En otra parte del primer agravio, se expresa que no se analizó correctamente la *litis* planteada, en tanto que se dejó de estudiar de manera conjunta e interrelacionada los cuatro conceptos de violación, pues se encuentran íntimamente vinculados.

Tales proposiciones son **infundadas**, como se demuestra a continuación:

El artículo 76²⁰ de la Ley de Amparo establece la facultad de los órganos jurisdiccionales de amparo de examinar conjuntamente los argumentos que se propongan vía conceptos de violación, o bien, de agravios, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.

Dicho numeral les concede una prerrogativa amplia a favor de los jueces de amparo al momento en que abordan la problemática que se les plantea; así ellos pueden decir la forma en que mejor les facilite el estudio de la controversia que se les

²⁰ **Artículo 76.** *El órgano jurisdiccional, deberá corregir los errores u omisiones que advierta en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.*

pone a su consideración, con la limitante de que no varíe la *litis* ni cambiar los hechos expuestos por los quejosos.

En el caso, el quejoso se duele de que no analizaron sus cinco conceptos de violación de forma interrelacionada, lo que genera a su parecer una transgresión a los principios de congruencia y exhaustividad; sin embargo, como antes se dijo, que el Juez de Distrito haga un análisis vinculado, como lo pretende el quejoso, no es una obligación, sino una prerrogativa que puede o no ejercer.

Máxime, si se toma en cuenta que de la lectura a la demanda de amparo, el quejoso formuló conceptos de violación para demostrar que la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera los principios de seguridad jurídica, en sus vertientes de interdicción de la arbitrariedad y de proporcionalidad, de justicia tributaria, derecho a la salud y de progresividad y no regresividad, de los cuales no se aprecia, además de lo dicho en el párrafo que antecede, su intención de que el Juez Federal tuviera que analizarlos de forma conjunta.

Máxime, si se toma en cuenta que, como se dijo en el apartado que antecede, en la sentencia recurrida se analizaron los conceptos de violación propuestos en la demanda de amparo, de forma específica respecto de cada uno de los temas que propuso el quejoso.

Consecuentemente, como se anticipó, son infundadas las proposiciones que se analizan, en tanto que no existe una obligación del juzgador de analizarlos de forma interrelacionado como lo alega el quejoso, además de que así no se solicitó en la demanda de amparo y en la sentencia recurrida se ocupó de todos los temas propuestos.

III. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

En otra parte del primer agravio se aduce que la norma reclamada transgrede el citado principio, en virtud de que la medida contenida en ella es excesiva e impide deducir los gastos que se hubieren efectuado en efectivo, lo que repercute en la base del impuesto sobre la renta; de ahí que para que la norma sea proporcional se requiere el reconocimiento de todas las erogaciones, incluso, las que se realicen en efectivo.

Tales tópicos son infundados, como se demuestra a continuación.

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99²¹ del Tribunal Pleno, de rubro

²¹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una*

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”, en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva**. Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003²² de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**.

auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

²² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”, determinó –entre otros aspectos– que la capacidad contributiva de los causantes debe ser entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, la que se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, quien según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto del gravamen; por tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

El artículo 151, fracción I²³, de la Ley la posibilidad de las personas físicas que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de realizar diversas deducciones adicionales a

²³ **“Artículo 151.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros...”.

las que les corresponden a cada una de las actividades que desarrollan, tales como son los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios.

Asimismo, dicho numeral condiciona la deducción antes mencionada, a que esas erogaciones se efectúen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

En la última parte del numeral reclamado dispone que las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de hacer pagos a través de los medios electrónicos o por cheque nominativo, cuando se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

De lo antes expuesto se aprecia que la porción de la norma reclamada, aun cuando condiciona la procedencia de la deducción a que modalidades en el pago de los honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, ello no implica que se vulnere el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que, como lo determinó la sentencia recurrida, la norma no impide el ejercicio del derecho a la deducción, sino señala la forma en que deben efectuarse dichas erogaciones.

Efectivamente, la norma reclamada permite la deducción de las personas físicas de deducir las erogaciones que realicen por honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, condicionando tal permisibilidad a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Tal condicionante, como se advierte del proceso legislativo que le dio origen²⁴, se estableció por razones de política fiscal a

²⁴ Exposición de motivos.

“... Medios de pago de las deducciones personales.

Actualmente, las personas físicas pueden realizar deducciones por conceptos como pagos de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, así como de transportación escolar.

(...)

No obstante, las disposiciones fiscales permiten que los pagos correspondientes a estos conceptos deducibles se realicen en efectivo, lo cual impide que las autoridades fiscales puedan identificar plenamente la veracidad de estas operaciones, así como a las personas que efectúan el gasto y determinar si en realidad tienen derecho a ser beneficiados con la deducción correspondiente.

Por lo anterior, a fin de garantizar que las deducciones sean aplicadas únicamente por las personas que efectivamente realizan la erogación y que legalmente tienen derecho a efectuarla, además de contar con el comprobante respectivo, se propone a esa Soberanía establecer como requisito para su deducibilidad que los pagos se realicen a través del sistema financiero. Esta medida, al identificar plenamente al pagador real de los servicios que se deducen, otorga a la autoridad fiscal mayor certeza de que los beneficiados de las deducciones aludidas son efectivamente los sujetos que se encuentran en los supuestos previstos y que las deducciones correspondan exclusivamente a los pagos por los conceptos descritos en la norma tributaria. No obstante lo anterior, en esta Iniciativa se reconoce que existen regiones del país en las que difícilmente podría cumplirse con el requisito propuesto, simplemente por la ausencia de estructuras financieras o bancos; por ello, se propone establecer que las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones utilizando los servicios de las instituciones que componen el sistema financiero, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales en las que no existan servicios financieros.

Mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones personales, no sólo es fundamental para lograr que los beneficios se apliquen en el marco de la legalidad y se logren los objetivos extrafiscales propuestos por el legislador cuando se incorporaron en el marco jurídico, sino también permite evitar actos de evasión y elusión fiscales, además de que facilita el ejercicio de las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria...”.

Dictamen de la Cámara de Diputados.

efecto de identificar el pagador del gasto que se deduce, otorga mayor certeza de que las personas que las realizan son quienes efectuaron el gasto y que sean coincidentes, precisamente, con las erogaciones a que se refiere la ley, lo que permitirá evitar actos de evasión y elusión fiscal, además de que facilita el ejercicio de las facultades de comprobación.

Bajo esa medida, si la intención del legislador con la medida establecida en la norma reclamada es dotar de certeza respecto de los sujetos que realizan la deducción, el tipo de deducción, así como evitar la elusión y evasión fiscal, y facilitar el ejercicio de las facultades fiscalizadoras con las que cuenta la autoridad hacendaria, se tiene que es válido que las personas físicas, por regla general, deban efectuar sus erogaciones a través de los esquemas establecidos por el sistema financiero.

Máxime, como antes se dijo, que tal condicionante, per se, no se traduce en la imposibilidad de efectuar la deducción, sino que ésta derivaría, en principio, de la falta de cumplimiento de ese requisito formal, lo que en todo caso no constituye un defecto en la norma que implique una afectación al principio de

*“... **Cuadragésima Primera.** El Ejecutivo Federal propone que a fin de garantizar que las deducciones por conceptos de pagos de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, así como de transportación escolar, sean aplicadas únicamente por las personas que efectivamente realizan la erogación y que legalmente tienen derecho a efectuarla, además de contar con el comprobante respectivo, se establezca como requisito para su deducibilidad que los pagos se realicen a través del sistema financiero.*

La que Dictamina está de acuerdo con la medida planteada por el Ejecutivo Federal en razón de que el legislador tiene facultad de establecer los mecanismos que considere necesarios a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de aquellos beneficios establecidos a favor de los contribuyentes, principalmente tratándose de deducciones no estructurales como ocurre con las personales...”

proporcionalidad tributaria, sino el desacatamiento del sujeto en atender a la modalidad para efectuar la deducción misma.

En efecto, el establecimiento de requisitos formales por parte del legislador para poder efectuar una deducción, en principio, no implica una vulneración al principio de proporcionalidad tributaria, pues la imposibilidad de considerar un gasto dentro del esquema del impuesto sobre la renta deriva por el incumplimiento de esa formalidad, pero no por el desconocimiento por parte del legislador de ese gasto.

Consecuentemente, dado que la norma reclamada no desconoce el derecho a la deducción de las erogaciones realizadas por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalario, sino que las condiciona formalmente para su procedencia; entonces, se concluye que no se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

No pasa inadvertido lo aducido por el quejoso, en cuanto a que es incorrecto que el fallo recurrido se hubiera apoyado en los criterios identificados 2a. XXVIII/2013 (10a.) de rubro: **RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**” y 2a./J. 127/2007 de rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS EN EL CONSUMO DE**

COMBUSTIBLES PARA VEHÍCULOS MARÍTIMOS, AÉREOS Y TERRESTRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”, en tanto que no son aplicables al caso.

Sin embargo, tal proposición es inoperante en tanto que de la lectura a la sentencia recurrida, no se advierte que para concluir que no se vulneraba el principio de proporcionalidad tributaria, se hubieran apoyado en tales criterios como lo afirma el quejoso.

Consecuentemente, si tal tópico en vía de agravios se encamina a controvertir una consideración que no es la que apoya la sentencia recurrida, entonces se concluye que debe calificarse de inoperante. Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 26/2000 de rubro: **“AGRAVIO INOPERANTE DE LA AUTORIDAD, SI ATRIBUYE A LA SENTENCIA RECURRIDA ARGUMENTO AJENO Y SE LIMITA A COMBATIR ÉSTE”²⁵**.

Tampoco pasa inadvertido para este Alto Tribunal, lo aducido por el quejoso, respecto a la falta de simetría fiscal que pudiera existir entre los prestadores de servicios y quienes los reciben, por la imposición de la condicionante en la deducción de

²⁵ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 69, que lleva por texto el siguiente: “Si una sentencia de un Juez de Distrito se funda en determinadas consideraciones para otorgar el amparo y en el escrito de revisión de la autoridad se le atribuye un argumento ajeno y es éste el que se combate, el agravio debe considerarse inoperante”.

los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte en la tesis P. LXXVII/2010 de rubro: **“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”**²⁶, sostuvo que la simetría fiscal no es un derecho fundamental ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la vulneración de alguno de los principios de justicia fiscal.

Asimismo, se sostuvo que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma, además de que no debe pasar inadvertido que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

²⁶ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 67, que lleva por texto el siguiente: *“La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal”*.

Por tanto, la falta de simetría en las normas tributarias, *per se*, no conlleva a una vulneración a los principios de justicia fiscal, como es el de proporcionalidad tributaria, ya que –en su caso– la inconstitucionalidad de la norma derivará de la vulneración a ese principio constitucional, pero no por la sola falta de simetría.

En el caso, como antes se dijo, se tiene que la medida contenida en la norma reclamada está dirigida a las personas físicas que reciben el servicio médico, dental u hospitalario, a efecto de que las erogaciones que realizan por esos conceptos puedan deducirlas del cúmulo de sus ingresos.

En función de ello, es innecesario que el legislador hubiera establecido una medida simétrica entre las personas que pretenden efectuar la deducción con los prestadores de servicios, pues el beneficio fiscal que se persigue con la norma sólo involucra a quienes reciben el servicio y, por ende, pretenden efectuar la deducción.

El beneficio establecido en la norma no podría implicar invariablemente que el legislador estableciera una contramedida a efecto de constreñir al prestatario del servicio, cuando quien persigue beneficiarse de la deducción sólo son las personas físicas que realiza la erogación por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios; de ahí que el tópico que propone el quejoso sea infundado.

IV. Vulneración al derecho fundamental a la salud.

En el agravio primero se expone que, las erogaciones realizadas guardan relación con la satisfacción de necesidades básicas, por lo que se apoyan en los principios del Estado social de derecho y dignidad humana; en ese sentido, la primera parte de la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una medida positiva para promover de carácter social y prestacional del derecho a la salud previsto en el artículo 4 constitucional; en ese sentido, la norma reclamada deja a los sujetos en una disyuntiva de acudir a los servicios de salud y efectuar pagos en efectivo sin la deducción correspondiente; más aún, cuando los servicios de salud que presta el estado son inadecuados e insuficientes.

Que si el legislador limita las deducciones personales debido a la forma de pago de los servicios de salud, entonces, tal limitante transgrede el derecho humano a la salud, pues los servicios médicos resultan indispensables para la sobrevivencia de las personas y su calidad de vida.

Tales planteamientos son **inoperantes**, en tanto que no combaten las consideraciones que sobre ese tema sustentan la sentencia recurrida.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que en el fallo impugnado, se desestimaron los planteamientos del quejoso en cuanto a la vulneración al derecho a la salud, en

esencia, en virtud de que no se advertía la existencia de una relación causa-efecto entre ese derecho y la modalidad de pago de los servicios médicos, el cual se encontraba limitada para efectos de su deducción en materia de impuesto sobre la renta; además, que la norma reclamada se limita a establecer modalidades de pago de los servicios médicos solamente para efectos fiscales, por lo que no implica de manera alguna una restricción para los gobernados para acceder a dichos servicios de salud ni una protección menor a este derecho.

Esto es, para el Juez de Distrito la medida contenida en la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no guarda relación alguna con el derecho a la salud, como afirma el quejoso, pues se trata de una condicionante para efectos fiscales, lo cual implica que no constituye alguna limitante para el derecho humano a la salud, pues no impide acceder a ese derecho fundamental como tampoco trae como efecto una protección menor.

Así vista la sentencia recurrida, se advierte que la construcción argumentativa del quejoso no se encamina a desvirtuar dicha consideración, es decir, la falta de causa efecto entre el derecho a la salud y la condicionante contenida en la norma reclamada, sino que están encaminados a reiterar que la condicionante de la deducción para el pago de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del

contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios, implica limitar el derecho a la salud de las personas.

En efecto, con los argumentos que propone el quejoso sólo son reiterativos de la propuesta inicial de su demanda de amparo, en cuanto a que la condicionante prevista en la norma reclamada trae como efecto la vulneración al derecho fundamental a la salud, al tratarse de servicios indispensables para la sobrevivencia humana y mejorar su condición de vida; sin embargo, con ello no se desvirtúan las consideraciones de la sentencia recurrida, en cuanto a que a la falta de vínculo entre la citada condicionante con el derecho humano a la salud, pues la norma impugnada contiene una medida que sólo guarda relevancia en el ámbito fiscal.

Por tanto, deben declararse inoperantes las proposiciones hechas valer en el agravio del que se ocupa, pues no combaten la decisión que sustenta la sentencia recurrida. Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 85/2008 de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE SÓLO PROFUNDIZAN O ABUNDAN EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA”²⁷.**

²⁷ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 144 de texto siguiente: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que una de las modalidades de la inoperancia de los agravios radica en la repetición de los argumentos vertidos en los conceptos de violación. Al respecto, conviene aclarar que si bien una mera repetición, o incluso un abundamiento en las razones referidas en los conceptos de violación, pueden originar la inoperancia, para que ello*

Adicionalmente, son inoperantes los argumentos que propone, en función de que esta Primera Sala coincide con la decisión del Juez de Distrito en cuanto a que la norma reclamada no tiene su asidero en el derecho a la salud.

Este Alto Tribunal ha señalado que el derecho a la protección de la salud tiene, entre otras finalidades, la de garantizar el disfrute de servicios de salud y de asistencia social que satisfagan las necesidades de la población, además de que por servicios de salud se entienden las acciones dirigidas a proteger, promover y restaurar la salud de la persona y de la colectividad²⁸.

está justificado es menester que con dicha repetición o abundamiento no se combatan las consideraciones de la sentencia del juez de distrito. Este matiz es necesario porque puede darse el caso de que el quejoso insista en sus razones y las presente de tal modo que supongan una genuina contradicción de los argumentos del fallo. En tal hipótesis la autoridad revisora tendría que advertir una argumentación del juez de amparo poco sólida que pudiera derrotarse con un perfeccionamiento de los argumentos planteados ab initio en la demanda. Sin embargo, también puede suceder que la repetición o abundamiento de los conceptos de violación no sea más que un mero intento de llevar sustancia a la revisión, siendo que las razones sostenidas tanto en los conceptos de violación como en los agravios ya fueron plenamente respondidas por el juzgador. En estos casos, la autoridad revisora debe cerciorarse de que el fallo recurrido presenta una argumentación completa que ha contestado adecuadamente todos los planteamientos de la demanda de amparo, tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo, para estar en aptitud de declarar la inoperancia de los agravios al concluir que aun cuando el recurrente intenta abundar o profundizar sus conceptos de violación, con ello no combate la ratio decidendi del fallo recurrido”.

²⁸ Tal como se advierte de la tesis 1a. LXVI/2008 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, julio de 2008, página 457, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“DERECHO A LA SALUD. SU REGULACIÓN EN EL ARTÍCULO 4o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SU COMPLEMENTARIEDAD CON LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.** Este Alto Tribunal ha señalado que el derecho a la protección de la salud previsto en el citado precepto constitucional tiene, entre otras finalidades, la de garantizar el disfrute de servicios de salud y de asistencia social que satisfagan las necesidades de la población, y que por servicios de salud se entienden las acciones dirigidas a proteger, promover y restaurar la salud de la persona y de la colectividad. Así, lo anterior es compatible con varios instrumentos internacionales de derechos humanos, entre los que destacan el apartado 1 del artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que señala que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; el artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que alude al derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental, y refiere que los Estados deben adoptar medidas para asegurar la plena efectividad de este derecho; y el artículo 10 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, según el cual toda persona tiene derecho a la salud, entendida como el disfrute del más

Asimismo, esta Primera Sala ha sostenido que el derecho a la salud tiene una proyección tanto individual o personal, como una pública o social. La primera, se traduce en la obtención de un determinado bienestar general integrado por el estado físico, mental, emocional y social de la persona, del que deriva otro derecho fundamental, consistente en el derecho a la integridad físico-psicológica; la segunda, consiste en el deber del Estado de atender los problemas de salud que afectan a la sociedad en general, así como en establecer los mecanismos necesarios para que todas las personas tengan acceso a los servicios de salud²⁹.

alto nivel de bienestar físico, mental y social. En ese sentido y en congruencia con lo establecido por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, el derecho a la salud debe entenderse como una garantía fundamental e indispensable para el ejercicio de los demás derechos humanos y no sólo como el derecho a estar sano. Así, el derecho a la salud entraña libertades y derechos, entre las primeras, la relativa a controlar la salud y el cuerpo, con inclusión de la libertad sexual y genésica, y el derecho a no padecer injerencias, torturas, tratamientos o experimentos médicos no consensuales; y entre los derechos, el relativo a un sistema de protección de la salud que brinde a las personas oportunidades iguales para disfrutar del más alto nivel posible de salud. Asimismo, la protección del derecho a la salud incluye, entre otras, las obligaciones de adoptar leyes u otras medidas para velar por el acceso igual a la atención de la salud y los servicios relacionados con ella; vigilar que la privatización del sector de la salud no represente una amenaza para la disponibilidad, accesibilidad, aceptabilidad y calidad de los servicios; controlar la comercialización de equipo médico y medicamentos por terceros, y asegurar que los facultativos y otros profesionales de la salud reúnan las condiciones necesarias de educación y experiencia; de ahí que el derecho a la salud debe entenderse como un derecho al disfrute de toda una gama de facilidades, bienes, servicios y condiciones necesarios para alcanzar el más alto nivel posible de salud”.

²⁹ Como se aprecia de la tesis 1a. CCLXVII/2016 (10a.) consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, página 895, de rubro y textos siguientes: **“DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LA SALUD. DIMENSIONES INDIVIDUAL Y SOCIAL.** *La protección de la salud es un objetivo que legítimamente puede perseguir el Estado, toda vez que se trata de un derecho fundamental reconocido en el artículo 4o. constitucional, en el cual se establece expresamente que toda persona tiene derecho a la protección de la salud. Al respecto, no hay que perder de vista que este derecho tiene una proyección tanto individual o personal, como una pública o social. Respecto a la protección a la salud de las personas en lo individual, el derecho a la salud se traduce en la obtención de un determinado bienestar general integrado por el estado físico, mental, emocional y social de la persona, del que deriva otro derecho fundamental, consistente en el derecho a la integridad físico-psicológica. De ahí que resulta evidente que el Estado tiene un interés constitucional en procurarles a las personas en lo individual un adecuado estado de salud y bienestar. Por otro lado, la faceta social o pública del derecho a la salud consiste en el deber del Estado de atender los problemas de salud que afectan a la sociedad en general, así como en establecer los mecanismos necesarios para que todas las personas tengan acceso a los servicios de salud. Lo anterior comprende el deber de emprender las acciones necesarias para alcanzar ese fin, tales como el desarrollo de políticas públicas, controles de calidad de los servicios de salud, identificación de los principales problemas que afecten la salud pública del conglomerado social, entre otras”.*

Por su parte, el quejoso sostiene que se vulnera el derecho a la salud a partir de tomar en cuenta que el legislador tributario condicionó a las personas físicas para deducir las erogaciones que realicen por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

De lo que esta Primera Sala ha sostenido que integra el derecho a la salud con el tópico que propone el quejoso, se aprecia que no puede alegarse la vulneración a ese derecho porque el legislador hubiera condicionado a una formalidad la posibilidad de efectuar la deducción correspondiente.

Esto es, la condicionante para poder acceder a la deducción de los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios no guarda relación alguna con el derecho a la salud, pese a que el quejoso pretenda vincularlos a través de supuestos meramente hipotéticos.

Lo anterior, pues debe recordarse que el quejoso hace descansar la transgresión al derecho a la salud, a partir de que los causantes personas físicas pueden encontrarse en la disyuntiva de elegir un servicio de salud privado y no hacer la

deducción, porque el prestatario no cuenta con los sistemas financieros para recibir pagos electrónicos.

En ese sentido, si la norma reclamada establece que para poder deducir las erogaciones que realicen por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, éstas deben realizarse a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios, esta Primera Sala concluye que el derecho a la salud es inaplicable en la especie.

V. La norma reclamada no cumple con las gradas del test de proporcionalidad.

En el primer agravio, el quejoso expone que la media establecida en la norma reclamada no supera la grada de necesidad del test de proporcionalidad, en tanto que existe correspondencia entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, lo cual resulta ser desmedido, en tanto que impide deducir los horarios médicos y dentales, así como gastos hospitalarios, los cuales sí se llevaron a cabo; máxime, que para la finalidad anterior las autoridades cuentan con las facultades de comprobación, es decir, no es el único medio para conseguir el fin buscado.

El argumento antes sintetizado es **infundado**, tal como se demuestra a continuación.

Esta Primera Sala estima que en determinados campos, como es el económico y el fiscal, por regla general debe realizarse un análisis poco estricto por parte juzgador de amparo al verificar la motivación de las leyes, con la finalidad de no vulnerar la libertad política del legislador, ya que realizar un control muy estricto podría llevar a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias.

Así, en la tesis 1a. LIII/2012 (10a.) de rubro: ***“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”***³⁰, esta Primera Sala

³⁰ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882, que lleva por texto el siguiente: *“El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división*

sostuvo que la proporcionalidad en la leyes fiscales –como instrumento metodológico– implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación.

Respecto al cumplimiento de tales exigencias constitucionales, en la sentencia recurrida el Juez de Distrito determinó que se cumplieran en mínimo de exigibilidad constitucional, en tanto que:

i) La modalidad para la deducción de los pagos otorga certeza a las autoridades para que puedan cerciorarse de que quienes se benefician de ese derecho son los sujetos que se ubican en los supuestos previstos para ello, lo cual contribuye, a su vez, a evitar actos de evasión y elusión fiscales.

ii) La medida se considera necesaria en relación con los fines buscados, al permitir identificar plenamente a quien efectúa pagos, de tal manera que es posible comprobar la veracidad de la operación y, por ende, que quienes deduzcan esos conceptos

de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables”.

efectivamente tengan el derecho que les corresponde, lo cual no se lograría si fueran en efectivo.

iii) La medida es proporcional en sentido estricto, ya que no se trata de una obligación absoluta que perjudique desmedidamente a quienes se encuentra dirigida, ya que se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales liberen a los contribuyentes de utilizar esos medios cuando las operaciones se realicen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros, lo cual fue previsto desde el proceso legislativo de la porción combatida.

De la sentencia reclamada se advierte que, por un lado, el Juez de Distrito estimó que la medida establecida en la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulnera el principio de proporcionalidad, en tanto que cumple mínimamente con sus tres gradas, a saber: i) legitimidad constitucional del objetivo y la idoneidad de la medida examinada; ii) necesidad de la medida; y, iii) proporcionalidad en sentido estricto.

En el caso, los argumentos que el quejoso propone no están en caminados a desvirtuar lo relativo al subprincipio de legitimidad constitucional y proporcionalidad en sentido estricto, sino que trata de desvirtuar los de idoneidad, sostener que no existe una relación entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, así como el de necesidad, al sostener que exista una

medida menos restrictiva, como son las facultades de comprobación.

Como antes se dijo, en la materia fiscal se exige un mínimo y no un máximo de idoneidad, a efecto de darle un mayor margen de acción al legislador tributario, así no se persigue un grado óptimo de adecuación, sino que la medida no sea abiertamente inadecuada para alcanzar el bien constitucionalmente legítimo.

Como se expuso al analizar el principio de proporcionalidad tributaria, del proceso legislativo que dio origen a la medida reclamada, se advierte que ésta se estableció efecto de identificar el pagador del gasto que se deduce, así otorgar mayor certeza de que las personas que las realizan son quienes efectuaron el gasto y que sean coincidentes, precisamente, con las erogaciones a que se refiere la ley (finalidad inmediata), lo que permitirá evitar actos de evasión y elusión fiscal, además de facilitar el ejercicio de las facultades de comprobación (finalidad mediata).

Con lo antes dicho, se tiene que la medida legislativa reclamada no sea abiertamente inadecuada para alcanzar el bien constitucionalmente; por el contrario, es apta para contribuir a obtención de su fin, en tanto que si lo que se persigue es dotar de certeza respecto de los sujetos que realizan la deducción y el tipo de deducción (fin inmediato), así como evitar la elusión y evasión fiscal, y facilitar el ejercicio de las facultades fiscalizadoras con

las que cuenta la autoridad hacendaria (fin mediato), se advierte que la medida es idónea.

Esto es, que las erogaciones efectuadas por personas físicas por concepto de horarios médicos y dentales, así como por gastos hospitalarios, condicionadas a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios, sí permite identificar el sujeto que realiza la erogación el tipo de gasto que se realiza, con lo cual se evitara la elusión y evasión fiscales.

Sin que pase inadvertido para esta Primera Sala, lo aducido por el quejoso, en cuanto a que basta la expedición del comprobante fiscal digital por internet para demostrar la existencia del gasto y de la prestación del servicio, en tanto que para la adecuación de la medida se requiere una mínima de justificación, lo cual ocurre en el caso, como quedó precisado en el párrafo que antecede.

Máxime, si tomamos en cuenta que esta Primera Sala ha sostenido que los comprobantes fiscales sirven para cumplir, en lo general y conforme a cada una de las leyes tributarias en lo particular, para dejar constancia de la existencia de un hecho o acto gravado; además, se utilizan para deducir o acreditar

determinados conceptos para efectos tributarios. En ese sentido, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino los que cumplan con los requisitos previstos tanto por el Código Fiscal de la Federación, como por las leyes tributarias especiales³¹.

De ahí que la emisión del comprobante fiscal digital por internet no podría considerarse como un elemento suficiente para estimar la procedencia de la deducción, en tanto que para ello se requiere, además, que cumplan con los requisitos especiales que se establecen por cada una de las leyes tributarias específicas, como es la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en concreto, que el pago de los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios se realicen a través de los mecanismos previstos en el sistema financiero.

Por otro lado, la necesidad de la medida implica que no deba existir otro medio alternativo igualmente idóneo para

³¹ Tal como se aprecia de la tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1, página 524 de rubro y texto siguientes: **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.** *Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular”.*

alcanzar la finalidad propuesta, lo que implicará comparar los medios alternativos.

En el caso, el quejoso sostiene que uno de los medios alternativos posibles para sustituir la medida propuesta por el legislador (condicionar a que el gasto se realice a través del sistema financiero), es el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Sin embargo, tal argumento no puede ser atendido en tanto que, precisamente, una de las razones por las que se estableció las erogaciones por horarios médicos y dentales, así como por gastos hospitalarios, se realicen mediante el sistema financiero, fue la de facilitar el ejercicio de las facultades fiscalizadoras con las que cuenta la autoridad hacendaria.

De ahí que el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no puede considerarse como un medio alternativo que justifique la falta de necesidad de la medida establecida por el legislador, en tanto que constituye una de las finalidades que persigue el legislador con la citada medida, tal como ha quedado establecido.

Bajo ese esquema, derivado de que el quejoso no propone otra medida alternativa para demostrar la falta de necesidad de la porción reclamada, se concluye que los tópicos que propone son infundados; más aún, cuando esta Primera Sala ha sostenido que para el cumplimiento de tal exigencia se requiere de un mínimo

de justificación, lo cual –como quedó asentado en párrafos anteriores– se cumple en el caso concreto.

Consecuentemente, toda vez que la medida establecida en la norma reclamada cumple con las gradas del principio de proporcionalidad, se estima que los tópicos que propone el quejoso son infundados.

VI. Transgresión al principio de interdicción de la arbitrariedad.

En el primer agravio se aduce que la norma reclamada violenta el citado principio, en tanto el cumplimiento de sus exigencias no depende del quejoso, sino de un tercero, pues será el prestador de servicio quien debe contar con la infraestructura y tecnología para recibir pagos a través de los sistemas establecidos por las instituciones financieras; máxime, que no existe disposición que obligue los obligue a contar con esas medidas.

Tales argumentos son **inoperantes**, en tanto que no combaten las consideraciones que sobre tales aspectos sustenta la sentencia reclamada.

En efecto, respecto al tema que nos ocupa en la sentencia reclamada se decidió que, la constitucionalidad de la norma reclamada no puede depender de una circunstancia particular, como es que los prestadores de servicios médicos cuenten o no

con infraestructura necesaria para recibir el pago de sus servicios en las modalidades indicadas en la norma, pues tal circunstancia no implica que el precepto impugnado sea en sí transgresor de la Constitución General.

Sin embargo, como antes se dijo, los argumentos que se proponen en vía de agravios en este recurso de revisión se limitan a reiterar lo aducido en la demanda de amparo sin estén encaminados en desvirtuar la consideración antes sintetizada.

En efecto a través del argumento que se analiza, el quejoso se limita a afirmar que la norma vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad, en tanto queda en manos de un tercero la posibilidad de efectuar su deducción, así como que no existe disposición que los obligue a contar con infraestructura para recibir pagos electrónicos; lo que demuestra que tales proposiciones son una mera reiteración de lo aducido en la demanda de amparo, sin que se pretendan desvirtuar lo relativo a que la constitucionalidad de la norma reclamada no puede depender de esa situación particular.

VII. Vulneración al principio de progresividad y no regresividad.

En el segundo agravio, se propone que la medida establecida en la norma reclamada no cumple con el citado principio, en tanto que distorsiona la capacidad contributiva de los sujetos del tributo, pues las deducciones personales han sido

reconocidas al repercutir en la capacidad contributiva de las personas, sin que pueda decirse que el Estado es garante de los servicios para la subsistencia de las personas, pues las personas no están obligadas a acudir a ellos.

Asimismo, se aduce que la posibilidad de la deducción de los honorarios médicos y dentales, así como de los gastos hospitalarios, ha sido un reconocimiento imperante del legislador para atender a la capacidad contributiva de los sujetos, pero con la condicionante prevista en esa disposición se entorpece el derecho de los causantes de determinar la base gravable conforme a su verdadera capacidad contributiva.

Son **infundados** los argumentos antes sintetizados, como se demuestra a continuación.

Esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)³².

³² Como se aprecia de la tesis 1a. CXXXVI/2015 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, abril de 2015, Tomo I, página 516, de rubro y texto siguientes: **“PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU IMPACTO EN EL DESARROLLO EVOLUTIVO DE UNA DEFENSA ADECUADA Y EXCLUSIÓN DE PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA PENAL.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el principio de progresividad es indispensable para

Así, el principio de progresividad, en su variante de no regresividad que es al que se refiere el quejoso, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.

Sin embargo, como antes ha quedado establecido, la norma reclamada permite la deducción de los las erogaciones que realicen por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, como antes de dos mil catorce la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada establecía.

Sin que pueda estimarse, como lo hace el recurrente, que se transgreda el citado principio, el que el legislador hubiera establecido un requisito formal para poder efectuar las deducciones en comento, consistente en dichas erogaciones se

consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección. A su vez, por lo que respecta a los procedimientos judiciales, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que el debido proceso puede definirse como el conjunto de actos de diversas características que tienen la finalidad de asegurar, tanto como sea posible, la solución justa de una controversia, aunado a que uno de los fines fundamentales del proceso es la protección de los derechos de los individuos. Así, por la existencia del vínculo entre los Derechos Humanos y el procedimiento judicial, el principio de progresividad ha encontrado un contexto propicio para desarrollar un efecto útil. De manera que para lograr que el proceso cumpla con sus fines, el principio de progresividad ha tenido un desarrollo histórico evolutivo que generó un efecto expansivo en la incorporación normativa y jurisprudencial de nuevos derechos sustantivos para las partes en los procedimientos, atendiendo a la naturaleza de éstos. Un ejemplo claro del desenvolvimiento evolutivo y garantista del debido proceso es, sin duda, el proceso penal que, con motivo de los fallos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, progresivamente ha incorporado nuevos derechos sustantivos tanto para los imputados como para las presuntas víctimas. En el caso de los primeros, los derechos a contar con una defensa adecuada y la exclusión de la prueba ilícita, los cuales son parte de este importante desarrollo con fines protectores de la dignidad humana. Ahora bien, el desarrollo evolutivo de los derechos referidos ha sido posible porque tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los instrumentos internacionales en los que se contienen normas en materia de derechos humanos, son instrumentos vivos que han sido interpretados y aplicados a la luz de las circunstancias y necesidades actuales de protección de los derechos humanos. Esta perspectiva ha sido empleada por esta Suprema Corte con la finalidad de que las disposiciones normativas constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana”.

realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios, pues con ello no se limita el acceso al derecho de deducción.

Como en líneas anteriores quedó asentado, el derecho a la deducción no se ve mermado con el establecimiento de un requisito formal por parte del legislador; por el contrario, ese derecho lo mantienen los causantes en todo momento, siempre que cumplan con la modalidad en la forma de pago, lo que no puede considerarse como una medida que merme la protección de un derecho a favor del quejoso.

Máxime, si se toma en cuenta que los causantes no gozan con el derecho fundamental de tributar de la misma manera de forma indefinida, ya que contribuir al gasto público es una obligación consignada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente³³.

³³ Tal como se desprende de la jurisprudencia P./J. 105/99 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 27 de rubro y texto siguientes: **“CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD.** Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los

En esa línea argumentativa, se tiene que no le asiste un derecho constitucionalmente reconocido a las personas de tributar del mismo modo durante un tiempo indefinido; por el contrario, conforme la Constitución General, los causantes deben sujetarse al cumplimiento de políticas fiscales trazadas por el Estado.

De ahí se tiene que, como se dijo, son infundados los argumentos que se analizan, ya que la norma reclamada no limita el derecho a la deducción de las erogaciones que realicen por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, por lo que no transgrede el derecho fundamental de progresividad en su vertiente de no regresividad; máxime, que las personas no cuentan con un derecho constitucionalmente protegido de tributar de la misma manera de forma indefinida.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por las recurrentes, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente. Al

mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente”.

respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006³⁴ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**.

En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

S E R E S U E L V E:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **FRANCISCO RESÉNDIZ BECERRA**, en contra de los actos y autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria.

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva.

³⁴ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: *“De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”*.

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