

**amparo en revisión 674/2017**

**RECURRENTE: SALLY SHREM  
SHREM**

VISTO BUENO  
SR. MINISTRO

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

Ciudad de México<sup>1</sup>. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día ....

**V I S T O S**, para resolver, los autos del amparo en revisión **674/2017**, promovido por **\*\*\*\*\***, autorizado de **Sally Shrem Shrem**; y,

**R E S U L T A N D O:**

**PRIMERO. Demanda de amparo.** Mediante escrito presentado el veinticinco de mayo de dos mil quince, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa de la Ciudad de México, **Sally Shrem Shrem**, por 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 precisan:

---

<sup>1</sup> En atención a lo dispuesto en el artículo Trigésimo Cuarto Transitorio del Decreto publicado el veintinueve de enero de dos mil dieciséis, por el que reforman y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de la reforma política de la Ciudad de México, todas las referencias que en esta sentencia se hagan al Distrito Federal, deberán entenderse hechas a la Ciudad de México, sin que sea el caso de cambiar el nombre de las instituciones o autoridades del mencionado Distrito que aquí se citen, en razón de que en términos del artículo Trigésimo Primero transitorio del decreto publicado el cinco de febrero de dos mil diecisiete en la Gaceta Oficial de la Ciudad México, éstas conservarán sus denominación, atribuciones y estructura, hasta en tanto no entren en vigor las leyes respectivas.

**Autoridades Responsables:**

1. Cámara de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
2. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
4. Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

**Actos reclamados:**

- **Del Congreso de la Unión:**

- a) La discusión, aprobación y expedición 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 con fecha once de diciembre de dos mil trece, específicamente, el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

- **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**

- a) La iniciativa, abstención de vetar, sanción, promulgación y publicación del mencionado Decreto.

- **Del Secretario de Hacienda y Crédito Público:**

a) La ejecución y aplicación del mencionado Decreto.

- **Del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.**

a) La ejecución y aplicación del mencionado Decreto.

**Preceptos constitucionales y convencionales que contienen los derechos fundamentales violados.** El quejoso invocó como preceptos que contienen los derechos fundamentales violados, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. También formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.<sup>2</sup>

**SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo.**

Mediante auto de veintisiete de mayo de dos mil quince, el Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió a trámite la demanda de amparo bajo el número \*\*\*\*\*, solicitó a las autoridades responsables sus respectivos informes justificados y dio la intervención legal correspondiente al Ministerio Público de la Federación.<sup>3</sup>

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el siete de julio de dos mil quince, el Juez de Distrito del conocimiento celebró la audiencia constitucional, en la que dictó sentencia en el sentido de **sobreseer** en el juicio respecto de los actos reclamados al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y al Secretario de Hacienda y Crédito Público, y **conceder** el amparo solicitado en relación con el artículo 151, párrafo último, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para dos mil catorce.

---

<sup>2</sup> Cuaderno del juicio de amparo \*\*\*\*\*. Folios 2 a 25.

<sup>3</sup> *Ibidem*. Folios 35 y 36.

**TERCERO. Interposición y trámite de los recursos de revisión.**

Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa, por conducto de su autorizado \*\*\*\*\*, interpuso recurso de revisión, mediante escrito presentado el quince de julio de dos mil quince, en la Oficialía de Partes del Juzgado Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México.

De igual manera, el dieciséis, veinte y veintidós de julio de esa misma anualidad; ante la oficialía de partes del juzgado del conocimiento, la Cámara de Senadores, por conducto de su delegado, la Cámara de Diputados por conducto de la Subdirectora de Amparos, ambas del Congreso de la Unión y el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos por conducto de su delegado, interpusieron sendos recursos de revisión.

De dichos recursos tocó conocer, por razón de turno al Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito cuyo Presidente, mediante acuerdo de veinte de agosto de dos mil quince, los admitió a trámite, registrándolos con el número \*\*\*\*\*, lo que se notificó a la partes, así como al Agente del Ministerio Público de la Federación adscrito, quien no formuló intervención ministerial.<sup>4</sup>

Seguidos los trámites procesales, en sesión de uno de junio de dos mil diecisiete, el Tribunal Colegiado, dictó sentencia en el sentido de modificar la sentencia dictada por el Juez Federal, confirmar el sobreseimiento decretado por éste, negar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y finalmente, declararse legalmente incompetente para conocer de la constitucionalidad del artículo 151,

---

<sup>4</sup> Toca del amparo en revisión \*\*\*\*\*. Folios 68 y 69.

fracción I, del mismo ordenamiento, por lo que, ordenó remitir el toca de revisión así como el juicio de amparo a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>5</sup>

**CUARTO. Trámite del recurso de revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.** En auto de veintiséis de junio de dos mil diecisiete, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del recurso de revisión hecho valer por el autorizado de la parte quejosa, lo registró bajo el número 674/2017 y ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público Federal adscrito a este Alto Tribunal. Asimismo, ordenó turnar el asunto al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que la Presidenta de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, la Presidenta de la Primera Sala, mediante acuerdo de veintiuno de agosto de dos mil diecisiete, dispuso que la misma se avocara al conocimiento del presente asunto, y ordenó devolver los autos a la Ponencia correspondiente, a fin de que formulara el proyecto de resolución y se diera cuenta de él a esta Sala; y,

#### **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 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

---

<sup>5</sup> *Ibidem.* Folios 138 a 177.

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, vigente en dos mil catorce.**

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General mencionado, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

**SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión.** No es necesario verificarla, toda vez que, el Tribunal Colegiado del conocimiento analizó tal cuestión, concluyendo que su interposición fue oportuna.

**TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.** A continuación se sintetizan los argumentos atinentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión, principalmente en lo que respecta a la constitucionalidad de la norma cuya competencia fue declinada a este Alto Tribunal:

**1.** En los conceptos de violación hechos valer en la **demanda de garantías** la quejosa planteó lo siguiente:

**1.1.** En su **único concepto de violación**, planteó la inconstitucionalidad del artículo 151, párrafo último, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, al transgredir el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el numeral en comento establece una limitación al monto de las deducciones personales, imponiendo que dicho monto no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague impuesto.

Señaló que la normatividad reclamada en sus diversas fracciones, establece diversos tipos de deducciones sujetas a determinadas obligaciones, cuyos montos además se ven limitados conforme al párrafo último del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual resulta desproporcional al limitar dos veces una deducción, sin que exista una razón que justifique la razonabilidad y la lógica de la doble limitación.

En específico, argumentó que la deducción contenida en la fracción I, del artículo citado, reconoce el derecho fundamental a la salud, mismo que se encuentra tutelado por el artículo 4 de la Carta Magna y cuya protección se traduce en la obligación del Estado de establecer los mecanismos necesarios para que todas las personas tengan acceso a los servicios de salud, sin embargo, ésta es una responsabilidad que comparten el Estado, la sociedad civil y los interesados, con base en criterios de capacidad contributiva y redistribución del ingreso.

Afirmó que, derivado de ello, el Estado ha adoptado como medidas apropiadas de carácter legislativo para dar plena efectividad a éste derecho de salud, el reconocimiento del impacto de su erogación en la capacidad contributiva del causante, por lo cual, las ha

reconocido dentro del rubro de las deducciones personales, como una deducción estructural destinada a la satisfacción de las necesidades elementales, por lo que resulta contrario al principio de proporcionalidad que su monto sea limitado.

Adicionalmente, señaló que el requisito de que la erogación se efectúe “mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente”, carece de razonabilidad, en tanto que si el enfermo es el contribuyente y es el quien requiere ser hospitalizado o atendido medicamente (por ejemplo frente a un caso de infarto), resulta evidente que el requisito es de imposible cumplimiento material, sobre todo cuando pelagra su vida, lo que no implica que la prioridad sea la preservación de su salud y no el cumplimiento de requisitos ilógicos y de imposible cumplimiento, que provocan que se desatienda la obligación de tutela garantista, con lo cual es evidente que la falta de racionabilidad de tal requisito contraviene los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Federal, además de ser desproporcional, al incidir artificialmente y sin justificación en la evaluación de la capacidad contributiva de la persona física.

2. El Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal, emitió sentencia, en la que negó el amparo solicitado, sustancialmente, por las siguientes consideraciones:

2.1. En el **considerando segundo**, advirtió que no eran ciertos los actos reclamados del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y del Secretario de Hacienda y Crédito Público, por lo que determinó sobreseer en el juicio respecto de dichos actos.

**2.2.** En el **considerando cuarto**, analizó las causales de improcedencia vertidas por las autoridades responsables, desestimándolas.

En los diversos informes justificados, se adujo que i) el quejoso no demostró su interés jurídico para impugnar el artículo combatido (61, fracción XII, de la Ley de Amparo); ii) el numeral controvertido no ocasiona perjuicio alguno a la quejosa (61, fracción XII, de la Ley de Amparo); iii) la norma reclamada no tiene el carácter de autoaplicativa, sino de heteroaplicativa (artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo), y; no se pueden concretizar los efectos del juicio de amparo (61, fracción XXIII, en relación con el 77 de la Ley de Amparo).

**2.3.** En el **considerando quinto**, precisó que, tratándose de deducciones personales, al establecer un tope máximo de conceptos deducibles por gasto, se distorsiona la base del impuesto sobre la cual tributará el sujeto pasivo, ya que las supuestas manifestaciones económicas que se observan, no corresponden a auténticos signos de capacidad, pues en términos generales, comprenden gastos inherentes al ser humano, tanto del propio contribuyente como de sus dependientes económicos, siendo que los conceptos objeto de la deducibilidad no sólo se refieren a un mínimo para la supervivencia económica, sino para la existencia libre y digna de las personas que se refleja en la proyección que debe tener el Estado, para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida óptima.

En tal virtud, consideró que el establecimiento de un tope general para todos los conceptos previstos en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues se incluyen una serie de variables que implican condiciones o circunstancias de vida que escapan a la voluntad de las personas, tales como la salud, muerte, educación y vivienda que, en su totalidad, pueden exceder o no de los montos determinados, siendo que en el primero de los casos, necesariamente incide en la apreciación de la capacidad contributiva del gobernado, distorsionando artificialmente, la base gravable del tributo.

Por tanto, señaló que dicha limitación genera la apreciación de una capacidad irreal del contribuyente, pues en el ejercicio de que se trate, es posible que el contribuyente efectivamente erogare montos superiores a los establecidos en el precepto reclamado, por conceptos comprendidos como deducciones o gastos personales, pues no sólo se circunscriben a los que en lo individual puedan ocurrirle, sino también a sus familiares directos.

Del análisis de los antecedentes legislativos, afirmó que la propuesta de limitar el monto máximo de las deducciones personales, tuvo como finalidad incrementar la recaudación, mejorar la distribución de los beneficios tributarios y dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta, y concluyó que el límite establecido no resultó idóneo para lograr que el impuesto sobre la renta adquiriera la pretendida progresividad, y la progresividad no alcanzaba su finalidad.

Sobre tales bases, el juzgador consideró evidente la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, aduciendo que establece

un límite a las deducciones personales que no permite reflejar la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

3. Los razonamientos esenciales que interesan al caso, contenidos en los **agravios** hechos valer por la quejosa en su recurso de revisión principal, son los que se sintetizan a continuación:

3.1. En su **único agravio**, aduce que el Juez de Distrito, al resolver el fondo de la *litis* planteada, determina la inconstitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo fue omiso en pronunciarse respecto a la fracción I de dicho numeral, relativa al requisito de que el pago de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios se deban efectuar mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente; cuestión que también se reclamó por inconstitucional en la demanda de amparo.

Derivado de lo anterior, considera que la sentencia recurrida es incompleta y parcial, al no haber satisfecho el requisito de exhaustividad tutelado por el artículo 17 constitucional, por lo que contraviene los artículos 74, 75 y 78 de la Ley de Amparo, al no atender de manera puntual todos los argumentos de la demanda de amparo.

4. Por otro lado, las autoridades responsables interpusieron diversos recursos de revisión en los que argumentaron lo siguiente:

4.1. Argumentos de la autoridad Cámara de Senadores del Congreso de la Unión:

En su único agravio la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, señala que fue incorrecto que en la sentencia se concediera el amparo respecto al artículo 151, último párrafo, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que en la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, se aclaró la libertad de configuración que goza el legislador, así como sus límites y alcances.

Por ende, señala que el Juez *A quo* debió estimar que el artículo reclamado es una disposición normativa que tiene como objetivo ser un precepto jurídico progresivo, en tanto que el Estado había estado apoyando exponencialmente mayor a las personas con mayores ingresos, que a las personas con menores ingresos. Por lo que se optó por establecer un límite a las deducciones personales en razón de que ello permite la progresividad a un sistema tributario.

Concluye que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respeta el principio de proporcionalidad tributaria, habida cuenta de que con su modificación se pretendió establecer una tributación diferenciada, que contribuyera al gasto público.

#### **4.2. Argumentos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión:**

Indica que lo resuelto por el juzgado de amparo se oponía a lo resuelto en la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, en la que se reconoció que el numeral cuestionado favorece el principio de progresividad al hacer posible que quien gana más, pague más.

En ese aspecto, refiere la recurrente, el punto exacto donde se genera la proporcionalidad en el régimen fiscal, se basa en dos elementos, la tarifa y la deducción. Así las cosas, el límite a las deducciones establecido en el artículo reclamado proporciona progresividad al sistema, dado que impide que los ingresos más altos se beneficien más de los menores; además de que cumple con el escrutinio ordinario de constitucionalidad recursos del Estado, en comparación con los ingresos.

**4.3.** Por su parte, la autoridad Presidente de la República esgrimió lo siguiente en su recurso de revisión:

Argumenta que indebidamente se determinó que la clasificación de deducciones no puede aplicarse de manera indistinta a las persona morales y a las físicas, pues de las jurisprudencias 1a./J.103/2009 y 1a./J.15/2011 se determina que el reconocimiento de efectos fiscales de una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos, son las deducciones personales de las personas físicas.

Al respecto, sostiene la disidente, las erogaciones previstas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no son necesarias ni indispensables para la obtención del ingreso de las personas físicas, por lo que no son de carácter estructural. Por tanto, fue equivocado que para validar la constitucionalidad del artículo reclamado se realizara un análisis de la porción normativa a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

5. El Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su resolución de uno de junio de dos mil diecisiete, sostuvo lo siguiente:

**5.1.** En su **considerando quinto**, advierte que lo manifestado por el Juez de Distrito no era del todo acertado, habida cuenta de que si bien el justiciable expresó que controvertía en su totalidad el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin especificar qué porción normativa en particular combatía; lo cierto es que de sus conceptos de violación se desprende que solamente reclama la inconstitucionalidad de la fracción I y último párrafo de dicho numeral.

Por otro lado, afirma que también resultaba incierto el acto reclamado a la autoridad Presidente de la República, relativo a la publicación del Decreto impugnado, pues dicha autoridad negó el acto sin que obre en autos alguna prueba que desvirtúe tal negativa.

**5.2.** En su **considerando sexto**, en relación con los actos reclamados consistente en la iniciativa, abstención de vetar y sanción del Decreto reclamado, atribuidos al Presidente de la República, resuelve que se surte la causa de improcedencia del juicio de amparo que deriva de lo dispuesto por el artículo 61, fracción XXIII, en correlación con el artículo 108, fracción VIII, de la Ley de Amparo, pues la parte quejosa, en su demanda de amparo, no vierte argumentos lógico jurídicos a través de los cuales se pueda inferir de qué forma los referidos actos violen sus derechos fundamentales, por lo que procede sobreseer en el juicio de amparo respecto de dichos actos.

**5.3.** En su **considerando séptimo**, declaró firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito.

**5.4.** En su **considerando décimo**, con base en lo dispuesto el amparo en revisión 440/2016 de la Segunda Sala de este Máximo Tribunal, el Tribunal Colegiado estimó **fundados** los argumentos vertidos por las autoridades responsables en sus recursos de revisión, sosteniendo que las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, pues se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo.

Sostuvo que bajo el concepto de estricta indispensabilidad en la generación del ingreso, se establecieron diferencias entre los gastos que se vinculan con la producción u obtención del objeto del impuesto y aquellas erogaciones que no tienen tal vinculación, entre las cuales expresamente se mencionó como ejemplo a las deducciones personales de las personas físicas. Sin embargo, el legislador —atendiendo a su libertad de configuración— puede conceder que determinados gastos sean considerados como deducciones, ya sea por razones de política fiscal, económica o social, pero ello no constituye un derecho constitucionalmente exigible por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, porque las erogaciones tienen un mero carácter de contingentes, pero sobre todo, porque no se vinculan con los ingresos que constituyen el objeto del impuesto sobre la renta, por lo que no

puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes.

Destacó que el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por las erogaciones en que se incurrió para su obtención, por lo cual, los conceptos de estricta indispensabilidad de la erogación del ingreso y/o deducciones estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables al Título IV “DE LAS PERSONAS FÍSICAS” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por ende, si para respetar el principio de proporcionalidad tributaria es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al tributo —en este caso al impuesto sobre la renta— y ello se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real —a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención— entonces las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como deducciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de respetar el principio de justicia tributaria en comento. De tal forma, las erogaciones no estructurales no deben forzosamente ser concedidas por el legislador como deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta del tributo, dado que no influyeron en la obtención de los ingresos.

**5.5.** En su **considerando décimo primero** se declaró legalmente incompetente para conocer de la cuestión de constitucionalidad

planteada por la parte quejosa (artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), por lo ordenó la remisión del asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el estudio respectivo.

**CUARTO. Estudio de Fondo.** En el caso, toda vez que el Tribunal Colegiado agotó el estudio de las revisiones interpuestas por las autoridades responsables y revocó la concesión del amparo otorgada por el Juez de Distrito, respecto del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; la materia de estudio que nos ocupa, versará sobre la constitucionalidad de la **fracción I**, del precepto antes citado, conforme a los motivos de agravio planteados en el recurso de revisión principal de la quejosa.

Al respecto, en su único agravio, la recurrente señala que el Juez de Distrito, al resolver el fondo de la *litis* planteada, determinó la inconstitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo fue omiso en pronunciarse respecto a la fracción I de dicho numeral, relativa al requisito de que el pago de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios se deban efectuar mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente; cuestión que también se reclamó por inconstitucional en la demanda de amparo.

Lo anterior resulta **fundado**, toda vez que como quedó asentado en el considerando previo de esta ejecutoria y, tal como se advierte de la sentencia recurrida, el Juez de Distrito concedió el amparo y protección de la Justicia Federal respecto del artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para dos mil catorce, al considerar que la limitación en el monto de las deducciones personales que,

conforme a dicha porción normativa, podrán efectuar los contribuyentes personas físicas transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

El juzgador de amparo sustentó lo anterior en el hecho de que, si bien las deducciones previstas en las diversas fracciones del artículo impugnado, no corresponden a conceptos disminuibles que se tengan que efectuar de manera ordinaria o necesaria para la generación de ingresos del contribuyente, sí constituyen un componente de minoración de la carga tributaria que el legislador incorporó por razones diversas a la finalidad propiamente fiscal de dicho gravamen, pues tienen por objeto reconocer, necesidades primarias, como por ejemplo, en el caso de los gastos médicos, hospitalarios y dentales e incluso primas por seguros de gastos médicos, se reconocen como erogaciones necesarias para la recuperación de la salud del contribuyente y sus familiares. Cuestión que, finalmente, fue revocada por el Tribunal Colegiado del conocimiento, en ejercicio de su competencia delegada.

No obstante ello, en la demanda de amparo, efectivamente, como lo aduce la recurrente, ésta señaló que **adicionalmente a las violaciones atribuidas al último párrafo del artículo 151 de la Ley en estudio**, en su **fracción I**, dicho precepto establece como requisito para que proceda la deducción en la misma contemplada (*los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios*) que dichos pagos 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, requisito que a decir de la quejosa, **carece de razonabilidad**, es ilógico y de imposible cumplimiento, lo que además provoca que se tribute de

forma desproporcional, al incidir artificialmente y sin justificación en la evaluación de la capacidad contributiva de la persona física.

Cuestión sobre la que, tal como lo aduce la recurrente, el Juez de Distrito omitió pronunciarse, por lo que, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procederá a estudiarla.

Previo a ello, debe tenerse presente que en el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnado, se establece lo siguiente:

**“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.*

*(...).”*

La porción normativa transcrita enuncia algunas de las deducciones personales que –de manera adicional a las deducciones autorizadas en cada Capítulo de la Ley- pueden efectuar las personas físicas que

obtengan ingresos de los señalados en el Título IV cuando tengan la obligación de presentar la declaración anual o hayan optado por ello.

En específico, para que una persona física pueda deducir los pagos hechos 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, es requisito indispensable que los mismos 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.**

Además se establece 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.

A efecto de analizar los argumentos de la recurrente, en principio debemos tener presente que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia, en la jurisprudencia P./J. 10/2003<sup>6</sup> de rubro:

---

<sup>6</sup> 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*

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. 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.

Asimismo, esta Primera Sala, se ha encargado de diferenciar los diferentes gastos en que puede incurrir un contribuyente, concluyendo que aquéllas erogaciones que están íntimamente vinculadas a la generación del ingreso constituyen las **deducciones estructurales**, mientras que las partidas que se permiten disminuir para conformar la base gravable –pero que no se encuentran relacionadas con la generación del ingreso– son las denominadas **deducciones no estructurales**.<sup>7</sup>

---

*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”.*

<sup>7</sup> Jurisprudencia 1a./J. 15/2011Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Página: 170, Registro: 162889, de rubro: **“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”**

Ahora bien, al resolver los amparos en revisión 118/2012<sup>8</sup> y 3225/2013,<sup>9</sup> aplicando dichos conceptos, esta Sala analizó si algunas de las limitantes impuestas a la deducción personal cuyo estudio nos ocupa —*gastos médicos, dentales y hospitalarios*— violaban el principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ambos asuntos, se concluyó que el artículo 176, fracción I, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil ocho y dos mil diez, respectivamente, (correlativo en su contenido al artículo 151, fracción I, vigente para dos mil catorce), no violaba el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer limitantes a la deducción concedida en cuanto al monto y al no permitir deducir los gastos médicos erogados en el extranjero —cuestión reclamada en aquellos asuntos—.

Al respecto, se consideró que las deducciones de carácter personal para las personas físicas **tienen como matiz peculiar que no deben ser reconocidas, de forma obligada, por el legislador, habida cuenta que no determinan la obtención de ingresos de esos contribuyentes, pues se trata de gastos que erogan para sí o para las personas de su familia.**

En ese orden de ideas, si para respetar el principio de proporcionalidad tributaria es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al tributo —en este caso al impuesto sobre la renta— y ello se cumple cuando la base gravable se

---

<sup>8</sup> Resuelto en sesión de seis de junio de dos mil doce, por unanimidad de cuatro votos de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

<sup>9</sup> Resuelto en sesión de veintitrés de abril de dos mil catorce, por mayoría de tres votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y el Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea votaron en contra.

constituye por la utilidad real —a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención— entonces las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como deducciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de respetar el principio de justicia tributaria en comento.

A partir de lo anterior, podemos concluir como primera cuestión que la naturaleza de las deducciones personales previstas en la norma reclamada reviste el carácter de verdaderos beneficios fiscales cuyo otorgamiento por el legislador no pretende dar proporcionalidad a la determinación del impuesto sino que su función consiste en lograr la materialización de determinados fines extrafiscales.

Asimismo, al abordar el origen de la creación de las deducciones no estructurales es criterio reiterado por este Máximo Tribunal que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

Así pues, se debe reconocer al Poder Legislativo de la Unión, un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

En tal virtud, el diseño del sistema tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, más no ilimitado—, reconocido a los

representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.<sup>10</sup>

Así, si en ejercicio de su potestad tributaria, el legislador, en el diseño del sistema impositivo autoriza deducciones personales e incluso, las sujeta a determinados requisitos razonables y objetivos, tal proceder se inscribe dentro de su ámbito competencial, lo que por tanto, no podría implicar una infracción al artículo 31, fracción IV, constitucional.<sup>11</sup>

Como consecuencia de lo anterior, no es válido sostener que el principio de proporcionalidad tributaria, exige que necesariamente se incorporen como deducciones para las personas físicas los honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios sin limitación alguna, pues tal cuestión lejos de lograr capacidad contributiva por el causante distorsionaría la determinación del tributo con lo cual se crearía una base ficticia para efectos del impuesto sobre la renta que no atendería a la utilidad fiscal real de un contribuyente, en claro perjuicio de la sociedad en general, que está interesada en el pago de los impuestos por parte de los gobernados atendiendo a su verdadera capacidad contributiva; ante ello, corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen quedando obligado reconocer como conceptos deducibles aquellos que sean estrictamente indispensables para la generación del ingreso, pues sólo a partir de tal premisa se

---

<sup>10</sup> Novena Época. Registro: 170585. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Diciembre de 2007. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 159/2007. Página: 111, de rubro: **"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES."**

<sup>11</sup> Décima Época, Registro: 160802, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. XXXIX/2011 (9a.), Página: 595: **"POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL."**

cumplirá cabalmente con el mandato constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional.

De esta forma, si el agravio que se analiza refiere que el artículo 151, fracción I de la Ley del impuesto sobre la Renta es inconstitucional por infringir la garantía de proporcionalidad tributaria debido a que los gastos médicos, dentales u hospitalarios que se efectúen **trascienden en la capacidad contributiva del causante**, tal argumento resulta infundado conforme a las consideraciones que se han expuesto.

No obstante ello, como ha quedado asentado, el amplio margen de configuración con que cuenta el legislador al diseñar el sistema impositivo, está limitado a que con su ejercicio no se vulneren otros principios constitucionales.

En ese sentido, de la causa de pedir de la quejosa, se advierte que también hace valer una violación al principio de proporcionalidad en su acepción genérica, pues manifiesta que los requisitos exigidos por la norma reclamada, **carecen de razonabilidad** e impiden deducir los gastos médicos, dentales u hospitalarios del contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta.

En este sentido, aunque ya se dijo que la norma impugnada no transgrede el artículo 31, fracción IV, constitucional, es criterio de esta Primera Sala que 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 1, 14 y 16 constitucionales.

Por lo que, la aplicación del test de proporcionalidad no es privativa de los supuestos en los que se plantea colisión entre derechos fundamentales, pues el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o, incluso, del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, toda vez que, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos fundamentales de conformidad con el artículo 1, párrafo tercero, de la Constitución General.<sup>12</sup>

Por ende, el juicio de razonabilidad al que se hace referencia también es susceptible de ser aplicado en el análisis de la constitucionalidad de una medida normativa como la establecida en la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que se trata de un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra.

Este ejercicio consta de tres pasos a seguir:

1°. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

---

<sup>12</sup> Tesis aislada 1a. CCCXII/2013, Primera Sala, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1052. Registro 2004712, de rubro: ***“INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS.”***

2°. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad).

3°. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

El primer paso trata de la ubicación del fin buscado y, posteriormente, de su confrontación con el texto constitucional, para establecer la corrección del mismo. El segundo paso requiere de un examen racional, a fin de dilucidar si la medida se encuentra encaminada —se insiste—, desde un punto de vista instrumental, a la consecución del objetivo. Una vez superado lo anterior, se procede al tercer paso, referido a la proporcionalidad de la medida elegida, debiendo considerar que su comprensión y aplicación satisfactoria dependen del análisis de su contenido.

Sin soslayar que 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”***<sup>13</sup>, esta Primera Sala sostuvo que la proporcionalidad en la leyes fiscales, atendiendo a la intensidad de control constitucional de las mismas,

---

<sup>13</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882.

implica que el cumplimiento de los criterios que la integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación.

Por tanto, a efecto de valorar el argumento de la quejosa, debe tenerse presente que la norma reclamada autoriza la deducción de las personas físicas de 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, se advierte del proceso legislativo que le dio origen<sup>14</sup>, que se estableció por razones de política fiscal a efecto de que

---

<sup>14</sup> 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.

**“... 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

las autoridades competentes puedan verificar la veracidad de las operaciones, identificar al pagador del gasto que se deduce, y si en realidad tienen derecho a ser beneficiados con la deducción correspondiente, esto es, se buscó otorgar a la autoridad fiscal un mayor control respecto de los beneficiados de las deducciones aludidas.

Así pues, la pretensión del legislador fue mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones personales, para también evitar actos de evasión y elusión fiscales, además de facilitar el ejercicio de las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria.

De lo anterior se advierte que los requisitos previstos en la norma impugnada, tienen una finalidad constitucionalmente válida, conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que con ellos el legislador pretende otorgar a las autoridades fiscales herramientas para fiscalizar de manera más certera a los contribuyentes que ejerzan las deducciones personales de mérito y, con ello, evitar que éstos evadan o eludan el contribuir a los gastos públicos, mediante operaciones inexistentes o utilizando comprobantes fiscales de gastos que no fueron erogados por los mismos, esto es, la medida tiene un fin meramente recaudatorio.

En efecto, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad; en consecuencia, resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. Lo anterior,

---

*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...”.*

considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado.

Lo anterior, inclusive puede desprenderse del propio artículo 16 constitucional, en el que se establece la posibilidad de que la autoridad administrativa lleve a cabo las actuaciones que le permitan comprobar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de la materia tributaria, con lo cual se acredita la capital trascendencia de dicho deber.

Como segundo punto, esta Primera Sala, advierte que la medida impuesta, **no carece de racionalidad**, entendida ésta como la relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.

Lo anterior es así, porque el mecanismo concreto que se escogió y que se estableció a través del texto del artículo 151, fracción I, en vigor a partir de dos mil catorce conduce a los resultados deseados lo cual evidencia su racionalidad.

Así, bajo un escrutinio laxo de constitucionalidad, se debe ponderar que los medios usados por el legislador son racionales en la medida en la que sean adecuados para alcanzar la finalidad propuesta, lo que en el caso sucede, pues el exigir a los contribuyentes que todos los pagos por concepto de gastos médicos, dentales y hospitalarios se realicen mediante las instituciones del sistema financiero, ya sea por cheque nominativo, transferencia electrónica o tarjetas de crédito o débito, de cuentas de la propia persona física, es una medida adecuada para alcanzar la meta deseada, a saber, identificar con ayuda de dichas instituciones las erogaciones que hizo el contribuyente titular respecto

de los referidos gastos médicos, lo que, facilita la fiscalización a las autoridades administrativas competentes, que en teoría, tendrán el control de dichas operaciones sin que baste para ello el comprobante fiscal respectivo.

No obstante lo anterior, en un tercer momento, se aprecia que dicha medida carece de razonabilidad, tal como lo argumentó la quejosa, toda vez que sólo permitir la deducción de los gastos médicos, dentales u hospitalarios cuando éstos sean cubiertos a través del sistema financiero, derivado de cuentas abiertas a nombre del contribuyente que pretende tal deducción es excesivo.

Ello es así, en principio, porque no puede pasarse por alto que los gastos deducibles, autorizados por la fracción I, del artículo impugnado, son los realizados por gastos médicos, dentales u hospitalarios no sólo de la persona física que causa el impuesto sino de los siguientes miembros de su familia:

- Su cónyuge o persona con quien viva en concubinato.
- Ascendientes o descendientes en línea recta

Luego entonces, la condicionante impuesta por la norma reclamada, *de facto*, se torna de imposible cumplimiento, pues implica que sea el propio contribuyente el que en todos los casos, esté físicamente presente en cada momento en que se eroga el gasto, toda vez que los pagos deben realizarse con cheques nominativos, transferencias, o sus tarjetas de débito, crédito y/o servicios, lo cual es de suyo complicado, si consideramos que aun cuando el contribuyente se haga cargo de los gastos médicos, dentales u hospitalarios de los miembros de su familia, no necesariamente podrá estar presente en cada momento en que se eroguen.

Aunado a ello, después de una exhaustiva búsqueda y análisis de las disposiciones fiscales aplicables a los prestadores de los servicios médicos, hospitalarios y dentales, esta Primera Sala no advierte que exista legislación ordinaria o reglamentaria que constriña a los mismos a recibir los pagos por sus servicios a través de los medios exigidos al contribuyente, lo que abunda en la excesiva exigencia al mismo y su imposibilidad de cumplirla.

Esto es, por ejemplo, en el caso de los médicos y dentistas que tributan bajo el régimen regulado en el Título IV, Capítulo II, Sección I, de los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, según se advierte de los artículos relativos, en específico del 106 y 110, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que prevén las obligaciones para aquéllos causantes, éstos no tienen la obligación de percibir los pagos por sus servicios a través de los medios indicados en el sistema financiero.

De ahí que, no existen condiciones para que la persona física que utilice dichos servicios pueda cumplir con la condicionante que establece la norma reclamada.

De manera ilustrativa, puede advertirse de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, publicada el diez de julio de ese año, el primer antecedente en que se señala el criterio no vinculativo 29/ISR/NV, que establece lo siguiente:

***29/ISR/NV Medios de pago en gastos médicos, dentales u hospitalarios.***

*El artículo 151, fracción I de la Ley del ISR, establece que las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV, de la respectiva Ley, podrán calcular el impuesto anual realizando además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de*

*la Ley que les correspondan, las deducciones personales por el pago de gastos por los pagos de honorarios médico 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 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.*

*En ese entendido, es necesario que los prestadores de servicios médicos, dentales y hospitalarios, **cuenten con los medios tecnológicos necesarios que permitan a sus clientes realizar el pago del servicio a través de 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.***

*Por lo tanto, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:*

*I. Los prestadores de servicios médicos, dentales u hospitalarios **que no acepten como medio de pago el 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.***

*II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.*

No obstante, la anterior disposición no resulta obligatoria para los prestadores de los servicios referidos, esto es, si bien según la resolución miscelánea de referencia identifica como una práctica fiscal indebida el no recibir los pagos en los medios en que el artículo reclamado en el presente asunto obliga a los contribuyentes a hacerlos, a efecto de poder deducirlos, lo cierto es que no existe disposición legal que sancione dicha práctica.

De ahí que, esta Primera Sala concluya que la exigencia a las personas físicas, en el sentido de que las erogaciones que pudiera hacer deducibles por conceptos de gastos médicos, dentales u hospitalarios, para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, es excesiva y carente de razonabilidad, toda vez que, conforme al marco jurídico aplicable, no se garantiza la posibilidad de su cumplimiento.

Derivado de lo anterior, debe considerarse que la carencia de razonabilidad en la condicionante analizada acarrea su inconstitucionalidad, pues ésta ni siquiera supera la prueba de intensidad débil que corresponde a la normatividad con efectos económicos o tributarios, a la luz de la cual hubiere resultado suficiente que el autor de la norma propusiera un mecanismo no sólo adecuado para alcanzar la finalidad que se proponía, sino además de viable cumplimiento, lo cual no acontece en la especie.

Ello pues como se dijo, la normatividad aplicable, no garantiza la posibilidad de que la persona física, pueda satisfacer los requisitos exigidos por el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en que las erogaciones por gastos médicos, dentales u hospitalarios se lleven a cabo únicamente por cheque nominativo, transferencias electrónicas o tarjetas de crédito, débito o servicios de cuentas abiertas a nombre del propio contribuyente.

Consecuentemente, dicha condicionante no es idónea, proporcional ni razonable, conforme a lo expuesto, lo que se traduce en que deba declararse inconstitucional.

En corolario a lo anterior, al resultar fundado el argumento de la quejosa en ese sentido, lo procedente es conceder el amparo y

protección de la justicia federal, para efectos de que dicha condicionante sea expulsada de su esfera jurídica, en tanto no se modifique la norma que la prevé.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**ÚNICO.** La Justicia de la Unión ampara y protege a **Sally Shrem Shrem**, en contra del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce.

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

En términos de lo previsto en los artículos 110, 113 y 118, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el Acuerdo General 11/2017 emitido por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cinco de septiembre de dos mil diecisiete, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.