

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017
RECURRENTE: PATRICIA
ÁLVAREZ MARINA Y OTROS

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

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

Ciudad de México¹. 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 **987/2017**, promovido por *********, autorizado de **Lydia, Patricia, Claudia, Juan Carlos y Adriana** todos de apellidos **Álvarez Marina, Javier Gavito Mohar y Diego Gavito Álvarez, Lydia Marina González;** 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, **Lydia, Patricia y Claudia**, todas de apellidos **Álvarez Marina, Javier Gavito Mohar y Diego Gavito Álvarez**, por propio derecho, así como **Lydia Marina González**, por propio derecho y

¹ 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.

en representación de **Juan Carlos y Adriana**, ambos de apellidos **Álvarez Marina**, demandaron el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

Autoridades Responsables:

1. Cámara de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
2. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

Actos reclamados:

- **Del Congreso de la Unión:**

- a) La discusión, aprobación y expedición de los artículos SÉPTIMO y NOVENO 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, que entró en vigor el uno de enero de dos mil catorce. De manera particular, se reclama la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

- a) La promulgación 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 el 11 de diciembre de 2013, el cual contiene las normas que quedaron señaladas en el inciso anterior.

Preceptos constitucionales y convencionales que contienen los derechos fundamentales violados. El quejoso invocó como preceptos que contienen los derechos fundamentales violados, los artículos 1º, 4º, 5º, 14, 16, 25, 31, fracción IV, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 9 y 21 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos. También formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.²

SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo. Mediante auto de veintisiete de mayo de dos mil quince, el Juez Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió a trámite la demanda de amparo bajo el número *****³, solicitó a las autoridades responsables sus respectivos informes justificados y dio la intervención legal correspondiente al Ministerio Público de la Federación.⁴

Seguidos los trámites procesales correspondientes, la Secretaria del Juzgado del conocimiento, encargada del despacho por vacaciones de la titular, celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia que se

² Cuaderno del juicio de amparo ***** . Foja 6.

³ *Ibidem*. Fojas 187 y 188.

⁴ *Ibidem*. Fojas 198 a 200.

terminó de engrosar el veintiocho siguiente en el sentido de **negar** el amparo solicitado.⁵

TERCERO. Interposición y trámite del recurso de revisión. Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa, por conducto de su autorizado *********, interpuso recurso de revisión, mediante escrito presentado el catorce de agosto de dos mil quince, en la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

De dicho recurso tocó conocer, por razón de turno al Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito cuyo Presidente, que mediante acuerdo de dos de septiembre de dos mil quince, lo admitió a trámite, registrándolo 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.⁶

Por su parte, el diez de septiembre de esa misma anualidad la autoridad Presidente de la República, por conducto de su delegado, interpuso recurso de revisión.

Seguidos los trámites procesales, en diecisiete de agosto de dos mil diecisiete, el Tribunal Colegiado, dictó sentencia en el sentido de: **1)** modificar la sentencia recurrida; **2)** sobreseer en el juicio respecto de los artículos séptimo y noveno 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; **3)** sobreseer

⁵ *Ibidem.* Fojas 302 a 369.

⁶ Toca del amparo en revisión *********. Foja 20.

en el juicio de amparo respecto de los quejosos **Lydia Álvarez Marina, Diego Gavito Álvarez, Lydia Marina González y Adriana Álvarez Marina;** y 4) declararse incompetente para conocer de la inconstitucionalidad planteada respecto del **artículo 151, la fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**, reservando jurisdicción para ello, a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁷

CUARTO. Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. En auto de veintisiete de septiembre 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 los quejosos **Patricia Álvarez Marina, Claudia Álvarez Marina, Javier Gabito Mohar y Juan Carlos Álvarez Marina** —ya que el Tribunal Colegiado de conocimiento sobreseyó respecto de los demás—, mismo que registró bajo el número **987/2017** 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 veinticinco de octubre 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:

⁷ *Ibidem.* Fojas76 a 95.

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 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 **primer concepto de violación**, planteó la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al transgredir el principio de proporcionalidad tributaria.

A) Señaló que al limitarse las deducciones personales, en el artículo 151 impugnado, se transgrede el principio tributario antes aludido, pues impone como primera obligación de las personas físicas aportar sus ingresos para el gasto público, sin reparar en sus necesidades vitales, afectando así, los derechos a la salud y a una vivienda digna.

Sostuvo que no se desconoce la existencia de la tesis jurisprudencial, de rubro: "*DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.*"; sin embargo, dicho criterio ha quedado ampliamente superado, a la luz de los nuevos paradigmas en materia de derechos humanos, en los que se reconocieron nuevos derechos fundamentales, como el derecho al mínimo vital.

B) Indicó que en el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se adicionó un requisito para considerar deducibles los pagos de honorarios médicos, dentales, así como los gastos hospitalarios efectuados por los contribuyentes,

consistente en que dichos gastos **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, débito, o de servicios.**

Mencionó que con la implementación de dicho requisito, los contribuyentes se verán en mayor o menor medida impedidos para acceder a las deducciones personales, lo cual se traduce en una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, dado que el referido requisito carece de la **racionalidad** que justifique su existencia.

Agregó que, de la exposición de motivos de la reforma impugnada, se advierte que la razón para imponer el requisito de que dichos gastos se paguen por un medio distinto del efectivo, descansa en que sin ese requisito las autoridades fiscales están impedidas para 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; de lo que se advierte que la autoridad afirma *a priori* que los contribuyentes hacen un uso indebido de las deducciones personales en la modalidad de servicios médicos, dentales y hospitalarios, lo que amerita la imposición de un requisito de esta naturaleza.

Explicó que la autoridad presume que los contribuyentes actúan de mala fe y por ello, estima adecuado imponer un requisito que adicionalmente permitirá evitar actos de evasión y elusión fiscales,

además de que facilita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

Argumentó que, de las razones que motivaron la creación del requisito en cuestión carecen de la debida racionalidad, puesto que atienden a situaciones que no guardan relación con la situación del contribuyente toda vez que, se presume su mala fe, sin que exista simetría en la obligación, pues se le impone al aquél un requisito cuyo cumplimiento no depende de él, sino del prestador de servicio,

Manifestó que la finalidad de la medida atiende a factores ajenos que no pueden ser constitucionalmente válidos.

Hizo suyos los argumentos sostenidos en el **Análisis Sistémico 06/2015**, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la que se exponen diversos planteamientos para evidenciar la irracionalidad del requisito impuesto por la fracción I, del artículo 151, impugnado.

Al respecto, destacó que si bien se impone al contribuyente la obligación de pagar los servicios médicos y dentales a través del sistema financiero, paralelamente no existe disposición legal alguna que obligue a los profesionistas a recibir el pago como contraprestación por sus servicios, en las formas requeridas por el artículo 151, fracción I, de la ley de la materia, además de que existe la obligación para aquéllos de expedir los comprobantes fiscales digitales por prestación de sus servicios, con independencia de la forma en que los cobren.

Hizo énfasis en que si los profesionales de la salud no admiten dichas formas de pago, esa circunstancia no deben repercutir en los contribuyentes, máxime que si obtienen el comprobante fiscal correspondiente, éstos deberían tener derecho a deducir esos gastos en su declaración anual.

Finalmente puso de relieve que es un hecho notorio que en ocasiones los pagos se realizan a los profesionales de la salud directamente por los dependientes económicos –cónyuge, concubina (o), ascendientes o descendientes- y incluso pueden no ser sujetos de crédito y no contar con los instrumentos financieros que exige la porción normativa impugnada, lo que imposibilita su deducción.

C) Señaló que el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deviene inconstitucional en la parte en la que incorpora un tramo a la tarifa del impuesto sobre la renta mediante la que establece tasas del impuesto superiores a las establecidas para las personas morales. Ello, pues el legislador consideró que las personas físicas tienen una capacidad contributiva superior a la de las personas morales; lo cual resulta erróneo y desproporcional.

1.2. En su **segundo concepto de violación**, indica que el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lesiona el principio de equidad tributaria.

A) Planteó que la limitante contemplada en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –tanto la que establece una cantidad fija máxima (cuatro salarios mínimos anuales) como la variable que se establece a razón del 10% del ingreso– vulnera el principio de equidad tributaria, puesto que se le

da un trato diferenciado a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, consistente en haber incurrido en erogaciones que califican como deducciones personales.

Señaló que el tope fijo de hasta cuatro salarios mínimos generales elevados al año, deviene irracional porque pretende imponer un monto fijo para la totalidad de los contribuyentes, dando por sentado que todos ellos tienen las mismas necesidades o hábitos de consumo y, por ende, todos incurrirán en erogaciones similares; aspecto que, claramente, no es así, por lo que el tope fijo mencionado carece de razonabilidad, puesto que a través del mismo se otorga un trato similar a contribuyentes que se encuentran en diferentes circunstancias, es decir, personas con diversas capacidades adquisitivas, lo que vulnera el principio de equidad tributaria.

B) La parte quejosa adujo que lo establecido en el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referente a la obligación de que los pagos por servicios médicos, dentales u hospitalarios, se efectúen a través de un medio distinto al efectivo, para poder deducirlos viola el principio de equidad.

Planteó que ello es así porque, en contraposición con lo anterior, el artículo 27, fracción III, de la referida Ley, establece que las deducciones que se hagan, deben comprobar con el comprobante correspondiente y que los pagos que excedan de dos mil pesos deberán realizarse 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, mediante cheque

nominativo del contribuyente o tarjeta de crédito, débito o de servicios, entre otros.

Así, sostuvo que el hecho de que el artículo 151, fracción I, impugnado no contemple un umbral para efectuar erogaciones en efectivo, se traduce en dar un trato menos favorable que el que se otorga para otros contribuyentes que se colocan en la misma situación, a saber, pagar la contraprestación de un concepto deducible, violando con ello, el principio de equidad tributaria.

C) Insistió en que el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deviene inconstitucional en la parte en la que incorpora un tramo a la tarifa del impuesto sobre la renta mediante la que establece tasas del impuesto superiores a las establecidas para las personas morales. Ello, pues el legislador consideró que las personas físicas tienen una capacidad contributiva superior a la de las personas morales; lo cual resulta erróneo y desproporcional.

1.3 En su **tercer concepto de violación**, la parte quejosa alegó que se viola en su perjuicio el derecho de seguridad jurídica, en la medida en que se limitan las deducciones personales que puede realizar una persona física; situación que le deja a los contribuyentes en completo estado de inseguridad, al desconocer las causales inmediatas, circunstancias especiales o razones particulares que llevaron a nuestros legisladores a implementar dicha limitante.

Añadió que ni en la iniciativa presidencial ni mucho menos durante el proceso legislativo, se precisaron las razones para establecer que únicamente se podrá deducir el 10% (diez por ciento) de los ingresos del contribuyente o cuatro salarios mínimos generales

vigentes elevados al año, situación que deja a los contribuyentes que tributan de conformidad con el Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en un completo estado de inseguridad jurídica.

1.4. En su **cuarto concepto de violación**, consideró que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede el derecho a la salud, contemplado tanto en nuestra Carta Magna, como en los tratados internacionales reconocidos por el Estado Mexicano.

Señaló que los gastos correspondientes a las cuotas obrero patronales a cargo de las personas morales o físicas con actividades empresariales, podrán deducirse del Impuesto Sobre la Renta, así como los pagos que realicen por primas de seguros para sus empleados; situación que deja en entredicho la protección que el Estado otorga a las personas físicas que no tengan acceso al Instituto Mexicano del Seguro Social o a empresas que brinden tales seguros.

Señaló que el requisito de pagar los honorarios médicos o dentales a través del sistema financiero, puede impactar en el derecho fundamental de la salud, pues ante la imposibilidad de deducirse al pagarlos en efectivo, los causantes podrían omitir la visita a su doctor o a su dentista.

1.5. En su **quinto concepto de violación**, estimó que el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede el derecho a disfrutar de una vivienda digna y decorosa, a la seguridad social y a la educación, al contrarrestar la capacidad de los contribuyentes de contar con una vivienda o de realizar mejoras a

la que actualmente habitan, ya que de manera injustificada reprime la contratación de créditos hipotecarios que les permitan contar con los recursos necesarios para adquirir lo anterior, es decir, la limitación a la deducción de los intereses pagados por créditos hipotecarios censura el derecho humano de disfrutar de una vivienda digna, ya que restringe fundamentalmente la adquisición de una propiedad.

1.6. En su **sexto concepto de violación**, establece que el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede el derecho de irretroactividad.

Afirmó que dicha norma entró en vigor el uno de enero de dos mil catorce y abrogó una ley homónima. Asimismo, en el mencionado numeral se señala que las deducciones personales autorizadas para las personas físicas, pasarán de una deducción total a una deducción limitada.

1.7. En su **séptimo concepto de violación**, se plantó que los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vulneraban el principio de igualdad.

Advirtió que, de un análisis comparativo entre los artículo 9 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se puede deducir que la renta gravable de las personas morales se encuentra afecta a un impuesto sobre la renta equivalente al 30% (treinta por ciento); mientras que la renta gravable da las personas físicas se encuentra afecta a una tasa de hasta el 35%(treinta y cinco por ciento). Lo anterior, provoca que las personas físicas se encuentren obligadas a contribuir con el gasto público en una proporción superior al que lo hacen las personas morales.

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

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

2.2. En el **considerando séptimo**, estudió los conceptos de violación vertidos por la parte quejosa en los que alega la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Consideró que la parte quejosa cuestiona la limitación establecida por el legislador ordinario respecto de las deducciones personales autorizadas en el aludido numeral 151 de la ley de la materia, porque considera se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

Declaró dicho concepto de violación inoperante, en virtud de que las deducciones personales que regula dicho precepto legal, no constituyen erogaciones necesarias u ordinarias para producir el ingreso del contribuyente; que ameriten ser reconocidas como gastos deducibles en general, es decir, son un ejemplo de las llamadas deducciones no estructurales, que por su naturaleza, no son propias de la mecánica del tributo ni tampoco constituyen una exigencia constitucional que deba acatarse; sino que únicamente son deducciones que el legislador otorga para atender políticas públicas, con el propósito de promover o disuadir conductas del contribuyente; pero que no está obligado en cuanto a su previsión, en términos del principio constitucional de proporcionalidad.

Adujo que no es relevante la manera en que el legislador decida implementar una mecánica para el cálculo de las deducciones personales, partiendo de la premisa de que éstas son simplemente otorgadas por motivos de política pública y no, como elementos estructurales; motivo por el cual no deben ser reconocidas como indispensables; por lo que, en tales condiciones, es el propio legislador quien deberá determinar la forma en la que podría llegar a permitir el beneficio fiscal correspondiente, incluyendo los montos respecto de los cuales es posible deducir tales gastos, sin que ello genere un impuesto regresivo.

De esta manera, no resulta reprochable que el límite que se establezca sobre una deducción no estructural (como son las deducciones personales) guarde, o no, una relación específica con algún aspecto determinado de la situación del causante, pues no debe olvidarse que se trata de deducciones otorgadas, no reconocidas, por lo que su límite y características, en tanto no sean arbitrarios o discriminatorios, encuadran perfectamente en el marco dentro del cual puede libremente accionar el legislador en el diseño del sistema tributario.

Advirtió, como lo sostienen los quejosos, que los artículos 152 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevén un trato diferenciado para las personas físicas y morales, al establecer una tasa que va desde el 1.29% (uno punto veintinueve por ciento) al 35% (treinta y cinco por ciento) para las primeras y una tasa del 30% (treinta por ciento), de manera general, para las segundas; sin embargo, conforme al principio de equidad tributaria, no es factible tratar igual a quienes se encuentren en situaciones dispares, como lo son las personas físicas y las morales atendiendo a la naturaleza

de sus actividades, volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones.

Sostuvo que los Títulos II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen reglas particulares de tributación y no meras adecuaciones al régimen general de ley, motivo por el cual constituyen auténticos regímenes independientes; así, en sentido contrario a lo expuesto por el quejoso en el concepto de violación en estudio, ni aun en el aspecto formal derivado de la manera en la que las personas físicas y jurídicas son consideradas ante la ley al momento de cumplir con su obligación se puede considerar que existe igualdad entre la parte quejosa y las personas morales, y que ante ello se vulnere el principio de equidad que aduce, toda vez que, la equidad se encuentra en relación directa con la situación jurídica de los destinatarios de la norma y no así de otras situaciones particulares.

En relación a la supuesta violación del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al principio de proporcionalidad tributaria, el Juez A quo declaró que de la lectura a dicho numeral se advierte que sí existe progresividad aun con las modificaciones a tres de los rangos y la creación de los tres últimos, toda vez que la diferencia de centavos entre un rango y otro se encuentra compensado con la cuota fija establecida para su aplicación, sobre el excedente del límite inferior, de tal manera que el aumento en una unidad de medición de la base gravable, que provoca cambiar a los rangos modificados y agregados, al rebasar el límite superior del rango previo, y quedar comprendido en ellos, garantiza que quien obtenga mayores ingresos tenga mayor carga tributaria.

En efecto, derivado de la medición entre un renglón y otro, desde menor a mayor ingreso, en relación con el límite superior del renglón anterior, en la cual se advierte que existe una carga tributaria en proporción al aumento del ingreso, que al que tiene lugar en el renglón inferior, se advierte que la diferencia mínima entre un rango y otro está justificada, porque al estar en un rango superior, la cantidad a pagar es cualitativa y cuantitativamente superior, contribuyendo en función de su capacidad contributiva y en relación con los contribuyentes de los demás rangos, en proporcionalidad, siendo la relación entre todos ellos un parámetro similar, tomando en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango.

De esta manera, la modificación a la tarifa del impuesto sobre la renta sí cumple con el principio de proporcionalidad, ya que aun con las modificaciones en la mecánica, ésta no se distorsionó y la diferencia entre rango y rango, así como su aumento, es proporcional a los ingresos.

Añadió que la diferencia mínima entre un rango y otro prevista en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra justificada en atención a que al estar en un rango superior, la cantidad a pagar es cualitativa y cuantitativamente superior, contribuyendo en función de su capacidad contributiva y en relación con los contribuyentes de los demás rangos, en equidad, siendo la relación entre todos ellos un parámetro similar, tomando en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango.

En consecuencia, se concluye que las modificaciones a la tarifa del impuesto sobre la renta sí cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad, ya que aun con las modificaciones en la mecánica, ésta no se distorsionó y la diferencia entre rango y rango, así como su aumento, es proporcional a los ingresos y al tributo a cubrir.

Por otro lado, análisis de la tabla contenida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el legislador configuró las tarifas del citado impuesto para las personas físicas, de una manera progresiva, pues en la medida en la que aumenta el ingreso, se incrementa la tasa impositiva, no sólo de la tabla, sino también la tasa impositiva efectiva, por lo que no se distorsionó con la modificación de los rangos existentes, y fue respetado por los nuevos rangos creados, cuyas tasas, la impositiva y la efectiva, se incrementan en función del aumento del ingreso.

En relación a la violación que expuso la parte quejosa del derecho fundamental del mínimo vital, el A quo señaló que la limitación a las deducciones establecida en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera el mencionado derecho fundamental, en relación al principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues en principio parte de una premisa equivocada, pues tales deducciones no son necesarias para la obtención del ingreso y, por lo tanto, encuadran en el campo de la política tributaria, aunado a que al tratarse de una concesión gratuita, tampoco se sujetan a tal principio, de ahí lo inoperante de su concepto de violación.

En este mismo orden de ideas, el A quo advirtió que los quejosos sostienen que el artículo 151, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera los derechos fundamentales a la salud, a la vivienda digna, a la seguridad social y a la educación, toda vez que el acceso y desarrollo a los mismos se otorgan mediante diversos mecanismos dentro de un sistema desarrollado entre el Estado y los gobernados, cuya deducción en esos aspectos debe considerarse como integrante de ese derecho.

En respuesta, estableció que la limitante a las deducciones personales prevista en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera el derecho a la seguridad social, en virtud de que el libre acceso a éste requiere de diversos instrumentos, procedimientos y mecanismos para su procuración, por lo que su deducibilidad no implica estrictamente la efectividad de la protección social.

Máxime que se trata, de un ejemplo de las deducciones no estructurales y, por ende, no necesarias para la obtención del ingreso, pues su naturaleza extraordinaria en cuanto a su erogación, evidencia dicha circunstancia, pues los gastos de seguridad social, si bien es cierto que buscan una existencia digna, no resultan estrictamente indispensables para la obtención actual del ingreso.

Por otra parte, señaló tampoco se viola el derecho fundamental a la educación al limitar de manera general la deducción de erogaciones por concepto de transporte escolar obligatorio a un monto determinado.

Refirió que la limitación a la deducción de erogaciones por concepto de transporte escolar, no interfiere directamente con dichos propósitos, ya que si bien es cierto que la educación, por una parte, debe ser asequible materialmente, también lo es que la limitación en una deducción de carácter no estructural, no restringe el acceso al derecho fundamental a la educación.

Reiteró que para cumplir con el derecho al mínimo vital o exento el legislador no se encuentra constreñido a la utilización de un específico medio o instrumento normativo –deducción, exención o cualquier otra figura desgravatoria– en la medida en que ello atañe a una serie de condiciones y elementos que deberá valorar en el amplio marco de acción que tiene constitucionalmente garantizado para tal fin, por supuesto, siempre respetando las prerrogativas constitucionales a las que se encuentra sujeto en tal ejercicio. De esta forma, los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan constitucionalmente válidos al prever esquemas de salvaguarda del mínimo vital o exento; de modo que el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulnera los derechos fundamentales a la salud, a la vivienda digna, a la seguridad social, y a la educación.

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 **primer agravio**, aduce que el Juez de Distrito, al resolver el fondo de la *litis* planteada, determinó de manera incorrecta que el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no resultaba violatorio a la garantía de proporcionalidad.

A) Advierte que en la ejecutoria de amparo se establece que las deducciones personales no son indispensables, por lo que la posibilidad de disminuirlas en la renta gravable no debe ser reconocida por el legislador, sino que éste se encuentra en posibilidad de concederlas, y por tanto, de restringirlas.

Al respecto, señala la parte recurrente que en dicha apreciación se pierde de vista que la indispensabilidad no depende de que la deducción esté vinculada con la consecución de ingresos, sino que esté orientada a lograr el objeto social (para personas morales) y la actividad diaria, tratándose de personas morales. Así, el requisito es que esté orientado a la consecución del objeto social, lo cual no implica que deba estar relacionado con un ingreso. Agrega que si lo trasladamos al ámbito de las personas físicas, debe orientarse a la consecución del objeto personal, es decir, de su subsistencia y consecuente generación de ingresos.

Plantea que el A quo aplica indebidamente la jurisprudencia de rubro: *“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”*, pues el mismo ya fue superado por los mismos paradigmas en materia de derechos humanos; sin embargo, omite aplicar la que lleva por rubro: *“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”*

Por otro lado, estima que el Juez Federal no logró percibir que las deducciones personales tienen la misma función que cualquier gasto ordinario incurrido por una persona moral, las cuales tienen como nota distintiva la satisfacción de necesidades básicas indispensables para estar en aptitud de luego llevar a cabo su actividad productiva, pero en ningún momento puede considerarse la indispensabilidad de un gasto a que genere ingresos, sino que para considerarlo así basta con que esté encaminado a mantener las condiciones básicas para que el ente lleve a cabo una actividad productiva.

Añade que es incorrecto lo propuesto por el Juez de Distrito, en cuanto afirma que si la disposición cumple o no con sus propósitos, ello será materia de un juicio de eficacia del precepto, no de justicia constitucional, pues aun cuando la Ley Suprema establece principios generales básicos y propone la consecución de ciertos objetivos primordiales, no demanda que sea a través del sistema fiscal que se consigan éstos.

B) Expone que la sentencia recurrida deviene ilegal, en virtud de que conculca el principio de exhaustividad ya que la A quo omitió pronunciarse respecto del concepto de violación contenido en el inciso B, del concepto de violación PRIMERO (páginas treinta y cuatro a treinta y ocho), a través del cual se adujo la violación al principio de proporcionalidad, al establecerse requisitos formales en el pago de servicios médicos.

C) Por otro lado, arguye que, de la lectura que se dé a la resolución impugnada, se puede advertir que la razón por la que se estima que el incremento de tasa de hasta 35% no conculca el principio de proporcionalidad, radica en la creación de categorías

que permite gravar con una tasa mayor a los contribuyentes que estén en los escalafones más altos, dotando así al impuesto de progresividad; sin embargo, las conclusiones alcanzadas consisten en una defectuosa resolución a la cuestión efectivamente planteada la cual consiste en que el incremento de la tasa conculca el principio en mención, toda vez que en ningún momento se ofrece una razón para establecer tasas de impuesto que resultan superiores a la del 30% a cargo de las personas morales, según lo prevé el artículo 9 de la Ley de la materia.

3.2. En su **segundo agravio**, manifestó que en el inciso A) del segundo concepto de violación se reclamó la transgresión al principio de equidad tributaria, en virtud de que se otorga un tratamiento diferenciado entre contribuyentes que efectúan la misma erogación; sin embargo, el A quo, en contravención al criterio de rubro *“EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES.”*, resuelve que no se transgrede dicho principio, ya que el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si bien es cierto que prevé diferentes tasas o tarifas impositivas para las personas físicas, en relación con las establecidas en el diverso 9 de la misma ley para las personas morales, también lo es que ello atiende a que éstas poseen características propias suficientes para determinar que no son idénticos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, señala que la justificación objetiva del trato discriminatorio no debe ser producto de una interpretación arbitraria, sino del resultado de una razón justa que haya motivado la distinción fiscal entre los contribuyentes.

Insistió en que el tope fijo de hasta cuatro salarios mínimos generales elevados al año, deviene irracional porque pretende imponer un monto fijo para la totalidad de los contribuyentes, dando por sentado que todos ellos tienen las mismas necesidades o hábitos de consumo y, por ende, todos incurrirán en erogaciones similares.

Sostiene que el hecho de que las personas morales tributen conforme al Título II y las personas físicas conforme al Título IV de la Ley en estudio, no significa que se encuentren en un plano diferente ante la ley, ni mucho menos que tales diferencias permitan suponer que las personas físicas tienen una capacidad contributiva superior a las otras.

3.3. En su **tercer agravio**, la parte recurrente reitera lo dicho en su demanda, respecto a que se viola en su perjuicio el derecho de seguridad jurídica, en la medida en que se limitan las deducciones personales que puede realizar una persona física; situación que le deja a los contribuyentes en completo estado de inseguridad, al desconocer las causales inmediatas, circunstancias especiales o razones particulares que llevaron a nuestros legisladores a implementar dicha limitante. Asimismo, agrega que ni en la iniciativa presidencial ni mucho menos durante el proceso legislativo, se precisaron las razones para establecer que únicamente se podrá deducir el 10% de los ingresos del contribuyente o cuatro salarios mínimos generales vigentes elevados al año, situación que deja a los contribuyentes que tributan de conformidad con el Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en un completo estado de inseguridad jurídica.

Alega que en su segundo concepto de violación se argumentó la violación al derecho de seguridad jurídica y el Juez A quo se ocupó de la constitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero a la luz del principio de legalidad.

Refiere que el Juez Federal señaló que en materia tributaria la motivación se satisface cuando la contribución tiene como finalidad sufragar el gasto público, sin que sea necesario que el legislador justifique las razones que lo llevaron a la creación de la norma en cuestión; sin embargo, dicho argumento no resulta aplicable, ya que cuando se trata de una condición a un tributo no se requiere una fundamentación legislativa, contrario a lo que sucedería si se trata de restricción parcial o total, como lo es en el presente caso. Añade que es evidente que nos encontramos ante una restricción parcial, y no así, ante una condición al tributo, por lo que en la especie sí resulta necesario una motivación legislativa.

Por otro lado, advierte que el juez afirmó que sí se dieron las razones suficientes para justificar la limitante en cuestión; no obstante, dichos motivos resultan totalmente insuficientes, pues el hecho de señalar que tiene un fin recaudatorio, o que se han duplicado las deducciones personales en los últimos ejercicios no colman los requisitos de una justificación.

3.4. En su **cuarto agravio**, la parte recurrente señala que lo argumentado por el A quo para dar respuesta a los conceptos de violación encaminados a demostrar la violación de los preceptos impugnados a los derechos fundamentales a la salud y vivienda digna, resultan erróneo.

Aduce que se pierde de vista que el Estado está conminado, en primer lugar, a por lo menos propiciar las circunstancias más adecuadas para que la población tenga acceso a los satisfactores en materia de los mencionados derechos fundamentales; sin embargo, la imposición de medida fiscales que mermen el referido acceso, significa una afectación irracional a los derechos de salud y vivienda digna, en la medida en la que hacen más gravoso el acceso a los mismos, pues ahora el Estado grava los ingresos que las personas físicas destinen a dichos satisfactores.

Reitera que incluso resulta violatorio del principio de equidad tributaria que las personas físicas no tengan la facultad de deducir los gastos relacionados con los servicios de salud en la medida que las personas morales que prestan dichos servicios, ya que es precisamente la persona el objeto primario y núcleo receptor de los derechos humanos.

3.5. Finalmente, en su **quinto agravio**, sostiene que el Juez Federal omite pronunciarse sobre los conceptos de violación sexto y séptimo a través de los cuales se afirmó una supuesta violación a los derechos de irretroactividad y de igualdad.

4. Resulta innecesario sintetizar lo expuesto en la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable Presidente de la República toda vez que en ninguno de sus agravios expuso razones para sostener la constitucionalidad del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, materia de estudio que nos ocupa.

5. El Décimo Quinto 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 primero**, expresó que no obstante al subsistir una cuestión de constitucionalidad en los agravios hechos valer por la quejosa, corresponde a ese Tribunal Colegiado resolver respecto de los **artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**, en virtud de que ya existe jurisprudencia de la Segunda Sala de este Máximo Tribunal que resuelve el tema planteado por la solicitante del amparo.

Asimismo, señaló que por lo que respecta al agravio formulado en cuanto a la omisión de la Juzgadora de amparo de analizar su argumento vertido en contra del **artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**, se actualiza un supuesto de excepción previsto en la segunda parte del inciso a), de la fracción I, del Punto Cuarto, del Acuerdo General 5/2013.

5.1. En su **considerando sexto**, advirtió que la parte quejosa, además de controvertir la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también señaló como actos reclamados los artículos séptimo y noveno de 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.

No obstante, **sobreseyó** en el juicio respecto a estos últimos, en virtud de que de la lectura a las constancias del juicio de amparo no se advirtió argumento alguno en torno a los mismos.

5.2. En su **considerando octavo**, declaró fundado el agravio de los quejosos en el que se alegó que el A quo violó lo dispuesto en los artículos 74, 75 y 78 de la Ley de Amparo, al haber omitido pronunciarse sobre el tema de inconstitucionalidad que planteó en la demanda de amparo, respecto de la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del año dos mil catorce, referente al requisito de que el pago de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, se deben efectuar mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente, por lo que, la juzgadora no satisfizo el requisito de exhaustividad en el dictado de la sentencia.

Ello, pues consideró que la juzgadora, al pronunciarse sobre la certeza de los actos reclamados, inexactamente fijó las actuaciones controvertidas por la justiciable.

Precisó que lo anterior es así, pues si bien la quejosa 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.

En ese sentido, advirtió que de los argumentos de inconstitucionalidad contenidos en la demanda de amparo, se observa que la peticionaria cuestiona la regularidad constitucional del artículo 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Derivado de ello, en reparación de la incongruencia advertida, tuvo

por ciertos los actos reclamados consistentes en la discusión, aprobación, expedición y promulgación del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, atribuidos, respectivamente a la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, así como al Presidente de la República.

Asimismo, examinó las causas de improcedencia respecto del artículo 151, fracción I, de referencia.

Al respecto, señaló que para acudir al juicio constitucional los quejosos sólo debían acreditar que dedujeron gastos por concepto de pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, y si bien no justificaron que tales erogaciones las hubiera realizado a través de los medios de pago que refiere la norma; ello sólo implica que, de ser el caso, en ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscal pueda rechazar la deducción solicitada y determinar el crédito fiscal que corresponda, sin que tal posibilidad conlleve a impedir que se analice la constitucionalidad de la referida norma, pues precisamente lo que buscan los justiciables al acudir al juicio de amparo, es que de declararse la irregularidad constitucional de la referida porción normativa, se les libere de cumplir con tal requisito y que su deducción resulte procedente.

Por tanto, consideró que los justiciables **Patricia Álvarez Marina, Claudia Álvarez Marina, Javier Gabito Mohar y Juan Carlos Álvarez Marina**, al ubicarse en el supuesto de deducción a que hace referencia el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **demonstraron que cuentan con interés jurídico** para impugnar la regularidad constitucional de la norma mencionada, en la parte relativa a que el pago de la erogación se

efectúe a través de cheque nominativo, transferencias electrónicas de fondos, o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Por ende, sostuvo que también es factible que en un eventual amparo se puedan concretar los efectos de éste, ya que las consecuencias de la protección constitucional al respecto serían desincorporar de la esfera jurídica de los aludidos promoventes la aplicación del numeral reclamado y se les permita realizar el total de sus deducciones por los conceptos ahí establecidos.

No obstante lo anterior, por lo que hace a los quejosos de nombres **Lydia Álvarez Marina, Diego Gavito Álvarez, Lydia Marina González y Adriana Álvarez Marina**, determinó que **no acreditaron encontrarse en el supuesto jurídico que contempla la fracción I del artículo 151 de la Ley de Amparo**, ya que de sus declaraciones fiscales no se advierte que hubieren declarado erogaciones por el concepto de “*A. Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios*”; motivo por el cual no acreditan el acto de aplicación respecto de la aludida norma tildada de inconstitucional, razón por la cual **debe decretarse el sobreseimiento en el juicio de amparo respecto de dichos quejosos** únicamente en relación con la multicitada norma, de conformidad con lo establecido en la fracción XII del artículo 61 en relación con la fracción V del 63 de la Ley de Amparo.

5.3. En su **considerando noveno** se declaró legalmente incompetente para conocer de la cuestión de constitucionalidad planteada por la parte quejosa, respecto de la **fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**, por lo que ordenó la remisión del asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el estudio respectivo.

CUARTO. Estudio de Fondo. En virtud de que en el presente asunto se asumió competencia originaria por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la regularidad constitucional del **artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce**, se analizarán en principio, los motivos de agravio planteados por la parte quejosa, en relación a dicha porción normativa.

Al respecto, en el **primer agravio, inciso B)**, de su escrito de revisión, la parte recurrente se duele de que la Secretaria encargada del despacho en el Juzgado de Distrito del conocimiento, omitió pronunciarse respecto de los argumentos hechos valer en su concepto de violación PRIMERO, inciso B), en los que adujo la inconstitucionalidad del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior resulta **fundado**, pues como quedó asentado en el considerando previo de esta ejecutoria y tal como se advierte de la sentencia recurrida, la juzgadora de Distrito determinó negar el amparo y protección de la Justicia Federal contra los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para dos mil catorce; sin embargo, fue omiso en pronunciarse respecto a la fracción I del primero de los citados, relativa al requisito de deducibilidad sobre los pagos 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 en instituciones del sistema financiero o tarjeta de crédito, débito o servicios; cuestión que también se reclamó por inconstitucional en la demanda de amparo.

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.

Al respecto, en el primer concepto de violación, inciso B), de su demanda de amparo –sintetizado en el considerando tercero- la parte quejosa señaló, esencialmente, que el requisito de deducibilidad que establece el artículo 151 de referencia, en su fracción I, es inconstitucional toda vez que carece de racionalidad alguna que justifique su existencia.

Adujo que la implementación de la exigencia de que los pagos de gastos médicos, dentales u hospitalarios se realicen únicamente mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones del sistema financiero, o tarjeta de crédito o débito, en alguna medida impiden que dichos gastos sean deducibles, transgrediendo con ello el principio de proporcionalidad tributaria.

Por otro lado, argumentó que las razones que motivaron la creación del requisito en cuestión carecen de la debida racionalidad, puesto que atienen a situaciones que no guardan relación con la situación del contribuyente toda vez que, se presume su mala fe, sin que exista simetría en la obligación, pues se le impone al aquél un requisito cuyo cumplimiento no depende de él, sino del prestador de servicio,

Además, hizo suyas las consideraciones del **Análisis Sistémico 06/2015**, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la que se exponen diversos planteamientos para evidenciar la falta de razonabilidad del requisito en mención, como es el hecho de que se

impone al contribuyente la obligación de pagar los servicios médicos y dentales a través del sistema financiero, pero paralelamente no existe disposición legal alguna que obligue a los profesionistas a recibir el pago como contraprestación por sus servicios, en las mismas formas.

Asimismo señaló que el artículo 151, fracción I, de la ley de la materia también resulta violatorio del principio de equidad tributaria y afecta el derecho a la salud.

Previo al análisis de los argumentos hechos valer, debe tenerse presente que en el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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.

(...).”

Como se desprende de dicha porción normativa, para que un contribuyente 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 parte quejosa con relación a la violación al principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99⁸ del Tribunal Pleno, de rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**, en la que se sostuvo que dicho principio, 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

⁸ 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 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”*.

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. 10/2003⁹ de rubro: **“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.

⁹ 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”*.

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**.¹⁰

Ahora bien, al resolver los amparos en revisión 118/2012¹¹ y 3225/2013,¹² 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—.

¹⁰ Jurisprudencia 1a./J. 15/2011 Novena 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.**”

¹¹ 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.

¹² 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.

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 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.¹³

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.¹⁴

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

¹³ 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.**"

¹⁴ 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.**"

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 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.

Ahora, 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.¹⁵

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.

¹⁵ 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."**

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).

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 CONFORMAN¹⁶,

esta Primera Sala sostuvo que la proporcionalidad en la leyes fiscales, atendiendo a la intensidad de control constitucional de las mismas, 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 parte 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 origen¹⁷, que se estableció por razones de política fiscal a efecto de que

¹⁶ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882.

¹⁷ 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*

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

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 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...”

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, 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 parte quejosa en ese sentido, lo procedente es conceder el amparo y protección de la justicia federal solicitado, para efectos de que la condicionante señalada, sea expulsada de su esfera jurídica, en tanto no se modifique la norma que la prevé.

Finalmente, dado lo fundado y suficiente para conceder el amparo, de dicho alegato, resulta innecesario abordar el estudio de los diversos, en los que la parte quejosa hizo valer la transgresión a los derechos de equidad tributaria y a la salud.

QUINTO. Remisión al Tribunal Colegiado. Agotado el estudio de la constitucionalidad de la porción normativa sobre la que este Alto Tribunal asumió su competencia originaria, se reserva jurisdicción al Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, para que se avoque a resolver los planteamientos hechos valer en el recurso de revisión, respecto de la constitucionalidad de los **artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, en términos de lo previsto en los artículos 83 y 84 de la Ley de Amparo; así como lo dispuesto en los puntos Tercero, Cuarto, fracción I incisos c) y d), Noveno y Décimo Primero, del Acuerdo General Plenario 5/2013.

Lo anterior, toda vez que existe jurisprudencia y precedentes resueltos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que

resuelven los temas planteados, a saber, la tesis jurisprudencial 2a./J. 24/2017 (10a.) de rubro: **“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**; así como los amparos en revisión 919/2015, 440/2016 y 226/2016, resueltos por la Segunda Sala de este Alto Tribunal.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a **Patricia Álvarez Marina, Claudia Álvarez Marina, Javier Gabito Mohar y Juan Carlos Álvarez Marina**, en contra del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

SEGUNDO. Se reserva la jurisdicción del Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en términos del último considerando de esta resolución.

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.