

**AMPARO EN REVISIÓN 674/2017
QUEJOSA: SALLY SHREM SHREM**

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

**Vo. Bo.
Ministro:**

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

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el veinticinco de mayo de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Sally Shrem Shrem, por su propio derecho, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Responsables

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

Actos Reclamados

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

Asimismo, de las autoridades mencionadas en los números 3 y 4, se reclamó en ejecución y aplicación del Decreto mencionado en el párrafo anterior, en específico el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Derechos humanos vulnerados. La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, narró los antecedentes de los actos reclamados y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de veintisiete de mayo de dos mil quince¹, el Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal registró y admitió a trámite la demanda de amparo con el número *****.

Seguidos los trámites correspondientes, el siete de julio de dos mil quince se celebró la audiencia constitucional, que concluyó con la emisión de la sentencia², en el cual se determinó –por un lado– sobreseer en el juicio y –por el otro– conceder la protección constitucional solicitada.

¹ Cuaderno de amparo *****. Folios 35 y 36.

² *Ibidem*. Folios 107 a 134.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa, la Cámara de Senadores, la Cámara de Diputados y el Presidente de la República interpusieron recursos de revisión, los cuales fueron presentados ante la Oficialía de Partes Común del Juzgado Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el quince, dieciséis, veinte y veintidós de julio de dos mil quince³.

Mediante proveídos de dieciséis, diecisiete, veintiuno y veintitrés de julio de dos mil quince⁴, respectivamente, el Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal tuvo por interpuesto el citado recurso, por lo que ordenó remitir el expediente, así como el escrito de expresión de agravios relativos, al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno, para su resolución.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión principal y adhesivo ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y mediante acuerdo de veinte de agosto de dos mil quince⁵, su Presidente lo admitió y dispuso su registro bajo el toca *****.

³ Cuaderno de amparo en revisión R.A. *****. Folios 3 a 5, 6 a 12, 13 a 17, y 22 a 66.

⁴ Cuaderno de amparo *****5. Folios 166, 168, 170 y 174.

⁵ Cuaderno de amparo en revisión R.A. *****. Folios 68 y 69.

Asimismo, por auto de veinticinco de septiembre de dos mil quince⁶, su Presidente informó de que por correo electrónico se hizo del conocimiento a dicho Tribunal que, en términos del oficio SECJYCNO/CON/3389/2015 de once de agosto de dos mil quince y emitido por la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el asunto había sido turnado al Séptimo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, por lo que ordenó su envío a dicho órgano judicial.

El citado Tribunal Auxiliar emitió el proveído de dos de octubre de dos mil quince⁷, en el cual informó que al no estar en posibilidades de auxiliar al Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pues el asunto se ubicaba en los extremos del Acuerdo General 2/2015 emitido por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación que ordenó el aplazamiento de diversos asuntos, se ordenó la devolución del expediente al referido Tribunal auxiliado.

En ese entendido, el Presidente del Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dictó el acuerdo de nueve de octubre de dos mil quince, el cual ordenó el aplazamiento del asunto⁸. Asimismo, el citado Presidente emitió el proveído de cinco de abril de dos mil diecisiete⁹, por medio del

⁶ *Ibidem.* Folio 80.

⁷ *Ibidem.* Folios 83 y 84.

⁸ *Ibidem.* Folio 88.

⁹ *Ibidem.* Folio 100.

cual ordenó levantar el aplazamiento del asunto, ello en términos del Acuerdo General 2/2017 de este Alto Tribunal.

El uno de junio de dos mil diecisiete¹⁰, el Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dictó sentencia a través de la cual determinó modificar la sentencia recurrida, sobreseer en el juicio, negar el amparo solicitado y declararse legalmente incompetente para resolver sobre el argumento de constitucionalidad de la fracción I del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

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

¹⁰ *Ibidem*. Folios 138 a 177.

¹¹ Folios 48 a 51 del Toca en que se actúa.

Posteriormente, mediante acuerdo de veintiuno de agosto de dos mil diecisiete¹², la Presidenta de esta Primera Sala instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

Elaborado el proyecto de resolución respectivo, bajo la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, se listó para la sesión de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al diez de enero de dos mil dieciocho; sin embargo, una vez que dicho proyecto se discutió por los Ministros presentes en la referida sesión, se llegó a la determinación, por mayoría de cuatro votos, de desecharlo y, en consecuencia, devolver los autos respectivos al amparo directo en revisión a la Presidencia de esta Sala, a efecto de que se returnara a uno de los Ministros de la mayoría, para la elaboración de un nuevo proyecto.

En ese sentido, mediante proveído de once de enero de dos mil dieciocho¹³, la Presidenta de esta Primera Sala returnó los autos del presente recurso de revisión en amparo directo a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, a fin de que

¹² *Ibidem.* Folio 86.

¹³ *Ibidem.* Folio 88.

se elaborara el proyecto de resolución correspondiente y, posteriormente, diera cuenta del mismo a la referida Sala.

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

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

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido¹⁴.

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

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

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

2. Sally Shrem Shrem presentó el tres de mayo de dos mil quince, la declaración normal correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, en el que manifestó que tuvo diversos

¹⁴ Tal como se advierte del considerando tercero de la sentencia de uno de junio de dos mil diecisiete (folios 146 y 147).

gastos por concepto de “honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios”.

3. La citada contribuyente promovió juicio de amparo indirecto, en contra del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mediante sentencia de siete de julio de dos mil quince, determinó –por un lado– sobreseer en el juicio y –por el otro– conceder la protección constitucional solicitada.

4. La quejosa interpuso recurso de revisión y, en sesión de uno de junio de dos mil diecisiete, el Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito remitió los autos del asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para que se pronunciara respecto del tema constitucional planteado.

II. Conceptos de violación. La quejosa hizo valer en su único concepto de violación, en síntesis, los argumentos siguientes:

- Se 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 razonabilidad 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.

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

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

Se decidió que era inatendible la causal de improcedencia propuesta por el Presidente de la República, respecto de la fracción V del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que no se advierte de la demanda de amparo que la quejosa combata de manera específica esa fracción.

Se declaró infundado el argumento de la Cámara de Senadores, respecto a que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no le causa afectación a la quejosa, toda vez que con la declaración del ejercicio fiscal de dos mil quince, la quejosa aplicó la deducción autorizadas ajustándolas a la limitante del 10% del total de sus ingresos, como lo dispone la norma en cuestión; de ahí que se haya demostrado la afectación que le ocasiona la citada norma.

También es infundada la causal relativa a que la norma reclamada es una norma heteroaplicativa, cuando la quejosa lo combate por su autoplicación, y propuesta por la Cámara de

Senadores. Ello se debió a que la quejosa impugnó la norma con motivo del primer acto de aplicación, que se constituyó en la presentación de la declaración del ejercicio de dos mil quince.

Asimismo, se declaró infundada la causal formulada por la Cámara de Senadores, en cuanto a que no podrían concretarse los efectos de la sentencia de amparo. Lo anterior, se decidió así en tanto que con la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición reclamada se invalidaría la limitante que se establece para el ejercicio de sus deducciones.

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

Se decidió 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 erogue 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.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En este apartado se sintetizaran los agravios formulados por la quejosa y las autoridades responsables.

1. En el único agravio del recurso de revisión **interpuesto por la quejosa** se hicieron valer los argumentos siguientes:

- Que en la sentencia recurrida se 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, lo 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.

2. En el único agravio del recurso de revisión **interpuesto por la Cámara de Senadores** se hicieron valer los argumentos siguientes:

- 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.

- Que en la sentencia recurrida debió estimarse 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.

- 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.

3. En el único agravio del recurso de revisión **interpuesto por la Cámara de Diputados** se hicieron valer los argumentos siguientes:

- Que la sentencia impugnada 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.

- Que 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. En el único agravio del recurso de revisión **interpuesto por el Presidente de la República** se hicieron valer los argumentos siguientes:

- 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.

- Que 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.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió, en síntesis, lo siguiente:

- En el **considerando quinto** se corrigió una incongruencia advertida de oficio en la sentencia recurrida, 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 desprendía que solamente reclama la inconstitucionalidad de la fracción I y último párrafo de dicho numeral. Consecuentemente, se decidió que deberían tenerse por reclamados tales aspectos del citado artículo 151.

Asimismo, se corrigió la incongruencia advertida respecto del el acto reclamado atribuido al 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; por tanto, se decidió sobreseer en el juicio respecto a dicho acto reclamado.

- En el **considerando sexto** se determinó que de oficio se actualizaba la causal de improcedencia a que se refiere el artículo 61, fracción XXIII, en correlación con el artículo 108, fracción VIII, de la Ley de Amparo, respecto de los actos reclamados consistentes en la iniciativa, abstención de vetar y sanción del Decreto reclamado, atribuidos al Presidente de la República. Ello se debe a que la quejosa, en su demanda de amparo, no vierte argumentos 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.

- En el **considerando séptimo** se declaró firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito, respecto de la inexistencia de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, consistentes en la ejecución y aplicación de las normas reclamadas.

- En el **considerando octavo** se analizó si en la sentencia recurrida se analizaron todos los motivos de improcedencia propuestos por las responsables, y se precisó que en el Juez de Distrito se pronunció respecto de todas las causales de improcedencias hechas valer.

Asimismo, se aclaró que aun cuando se verificaron esas causales respecto del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es el juicio también es procedente respecto de la fracción I de ese numeral, toda vez que la quejosa acude al juicio de amparo en función del primer acto de aplicación de esas normas, como es su declaración anual del ejercicio fiscal de dos mil quince, con lo que se demuestra: i) el acto de aplicación de la citada disposición; y, ii) en función de que se ubicó en los extremos de dicha norma, se acreditó el interés jurídico para impugnar ese artículo, 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.

- En el considerando décimo se determinó, con base en lo dispuesto el amparo en revisión 440/2016 de la Segunda Sala de este Máximo Tribunal, que eran **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.

Consecuentemente, 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.

- En el **considerando décimo primero** se determinó procedía declarar la incompetencia legalmente para abordar el estudio de constitucionalidad propuesto por la quejosa respecto del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que debería remitirse el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. Estudio de los agravios. Derivado de que el Decimocuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito agotó el estudio de las revisiones interpuestas por las autoridades responsables, respecto a la constitucionalidad del último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; esta Primera Sala advierte que la materia de estudio que nos ocupa, versará únicamente 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.

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

En el único agravio del recurso, se aduce que al resolverse el fondo de la *litis* planteada se determinó la inconstitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, se omitió pronunciarse respecto a la fracción I de dicho numeral, relativa al requisito en el sentido 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.

El anterior argumento es **fundado**, en virtud de que de la lectura a la demanda de amparo se advierte, como lo aduce la quejosa, que formuló argumentos tendentes a controvertir artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para dos mil catorce,

De la sentencia recurrida se advierte, entre otros aspectos, que el Juez de Distrito se pronunció expresamente respecto de la constitucionalidad del artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para dos mil catorce, estimándolo que era inconstitucional. Aspecto que, finalmente, fue revocada por el Tribunal Colegiado del conocimiento, en ejercicio de su competencia delegada.

No obstante que, como incluso lo decidió el Tribunal Colegiado en su fallo de uno de junio dos mil diecisiete, aun

cuando en la demanda de amparo no se especificó las partes del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclamaban, lo cierto es que de la lectura integral de la demanda de amparo se desprende que los aspectos de ese numeral que se combatían era tanto su último párrafo como también la fracción I.

Ello se debe a que, en el único concepto de violación se sostuvo que el citado numeral establece como requisito para que proceda la deducción de los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, que éstos 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 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.

Consecuentemente, ante la omisión antes mencionada, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procederá a estudiar los tópicos mencionados en el párrafo que antecede.

III. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

En parte del único agravio se aduce, en esencia, que la norma reclamada transgrede el citado principio, en virtud de que incide artificialmente y sin justificación en la evaluación de la capacidad contributiva de la persona física.

Tal tópico es **infundado**, como se demuestra a continuación.

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99¹⁵ del Tribunal Pleno, de rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**, en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su

¹⁵ 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”*.

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. 10/2003¹⁶ 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,

¹⁶ 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”*.

quien según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto del gravamen; por tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

El artículo 151, fracción I¹⁷, de la Ley establece la posibilidad de las personas físicas que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de realizar diversas deducciones adicionales a las que les corresponden a cada una de las actividades que desarrollan, tales como son los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios.

Asimismo, dicho numeral condiciona la deducción antes mencionada, a que esas erogaciones se efectúen a través de

¹⁷ **“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...”.

cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

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

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

Efectivamente, la norma reclamada permite la deducción de las personas físicas de deducir las erogaciones que realicen por horarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, condicionando tal permisibilidad a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del

contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Tal condicionante, como se advierte del proceso legislativo que le dio origen¹⁸, se estableció por razones de política fiscal a

¹⁸ 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 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.*

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

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

Máxime, como antes se dijo, que tal condicionante, per se, no se traduce en la imposibilidad de efectuar la deducción, sino que ésta derivaría, en principio, de la falta de cumplimiento de ese requisito formal, lo que en todo caso no constituye un defecto en la norma que implique una afectación al principio de proporcionalidad tributaria, sino el desacatamiento del sujeto en atender a la modalidad para efectuar la deducción misma.

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...”

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

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

III. Transgresión al principio de proporcionalidad genérica y razonabilidad.

En el único concepto de violación, el quejoso expone que la medida establecida en la norma reclamada carece de razonabilidad, en tanto que si el enfermo es el contribuyente y es quien requiere ser hospitalizado, o bien, atendido medicamente (como podría ser un infarto), ello implica que el requisito será materialmente imposible de cumplir.

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

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que el Pleno Alto Tribunal sustentó en el amparo en revisión 2146/2005 que el principio de proporcionalidad se deduce de la Constitución Federal, como una exigencia del principio de legalidad y de la prohibición para el legislador de ejercer su poder de manera excesiva o arbitraria. Esas consideraciones dieron lugar a la jurisprudencia P./J. 130/2007 de rubro: **“GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA”**¹⁹.

En función de lo antes dicho, esta Primera Sala ha estimado 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,

¹⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 8, que lleva por texto el siguiente: *“De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados”*.

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.

Así se desprende de la tesis 1a. CCCXII/2013 de rubro: **“INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS”²⁰.**

Aunado a lo anterior, esta Primera Sala sostuvo que la proporcionalidad y razonabilidad de la leyes fiscales –que no es lo mismo que el principio de proporcionalidad tributaria, que se refiere a la capacidad de contribuir de los gobernados– implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un

²⁰ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 2, página 1052, que lleva por texto el siguiente: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que existen dos niveles de análisis de la constitucionalidad, uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera. En cambio, el escrutinio estricto se actualiza cuando el caso que se tenga que resolver involucre categorías sospechosas detalladas en el artículo 1o., párrafo quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se afecten derechos humanos reconocidos por el propio texto constitucional y/o por los tratados internacionales, o se incida directamente sobre la configuración legislativa que la Constitución prevé de manera específica para la actuación de las autoridades de los distintos niveles de gobierno. En este sentido, si bien las diferencias en la intensidad del control constitucional y el uso del principio de proporcionalidad han derivado de precedentes relacionados sólo con el principio de igualdad, ello no es impedimento para utilizar esta clasificación jurisprudencial y el respectivo test de proporcionalidad (fin legítimo, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido) para casos que no estén estricta y únicamente vinculados con el aludido principio constitucional. Lo anterior, porque 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 del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del derecho de igualdad. Así, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

mínimo y no de un máximo de justificación, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; si el medio elegido es idóneo para cumplir su finalidad, exigiéndose un mínimo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Ello se dejó plasmado 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”²¹.**

²¹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882, que lleva por texto el siguiente: *“El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el*

Dadas las consideraciones expuestas en los párrafos que anteceden, se tiene que, como antes se dijo, del proceso legislativo que dio origen a la medida reclamada, se advierte que ésta se estableció efecto de identificar el pagador del gasto que se deduce, así otorgar mayor certeza de que las personas que las realizan son quienes efectuaron el gasto y que sean coincidentes, precisamente, con las erogaciones a que se refiere la ley (finalidad inmediata), lo que permitirá evitar actos de evasión y elusión fiscal, además de facilitar el ejercicio de las facultades de comprobación (finalidad mediata).

Lo anterior, para efectos del principio de proporcionalidad y razonabilidad contenido en el artículo 16 constitucional, se tiene que la medida prevista por el legislador tienen una finalidad constitucionalmente válida, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, 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

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

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.

Incluso, la validez constitucional de la medida prevista por el legislador, se encuentra en el artículo 16 constitucional, que establece –entre otros aspectos– 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.

Consecuentemente, la medida prevista en la norma reclamada persigue una finalidad constitucionalmente válida, en función de que persigue tener certeza del sujeto que realiza la deducción, fortalecer las facultades de comprobación de las autoridades, así como evitar conductas tendentes a la evasión y elusión fiscal.

Esto último se robustece con la tesis 1a. CXVIII/2006 de rubro: **“OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO”²².**

²² Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, agosto de 2006, página 263, cuyo texto establece: *“De la interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estima objetivo y admisible, desde el punto de vista constitucional, que la legislación fiscal combata la manipulación impositiva*

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

Cabe agregar que, la necesidad de la medida implica que no deba existir otro medio alternativo igualmente idóneo para alcanzar la finalidad propuesta, lo que implicará comparar los medios alternativos; sin embargo, el quejoso no propone una

efectuada por los causantes por medio de prácticas evasoras, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto. En ese tenor y en virtud de la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta válido que la legislación -y la administración tributaria en su ámbito competencial- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares tendentes a manipular o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el entendido de que éstas se hallan indisolublemente ligadas a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que aspira la Constitución Federal. En consecuencia, el legislador está facultado para regular ciertas conductas -como la manera en que debe cumplirse una determinada obligación tributaria- construyendo la esfera jurídica de los derechos individuales. Lo anterior, considerando que es lógico que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. Por consiguiente, de la legislación tributaria pueden emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse por el Poder Judicial de la Federación”.

medida alternativa para demostrar la falta de necesidad de la porción reclamada.

Incluso, en función de que esta Primera Sala ha sostenido que para el cumplimiento de tal exigencia se requiere de un mínimo de justificación, se tiene que se cumple en el caso concreto, en tanto que con la medida establecida por el legislador consistente en 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, se logra 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.

Por último, se tiene que la norma reclamada contiene una medida proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa; ello se debe a que la condicionante para poder deducir los gastos médicos, hospitalarios o dentales, tuvo como propósito que 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 ese tipo de deducciones y, en esa medida, facilitar el ejercicio de las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria.

Ello implica que con la norma reclamada se buscó mejorar las medidas de control y fiscalización de las deducciones personales, para también evitar actos de evasión y elusión fiscales a cargo tanto de quienes efectúan la deducción como de los médicos, hospitales y dentistas que pueden pretender obtener sólo ingresos en efectivo a efecto de no declararlos.

En función de lo antes dicho, se torna relevante la intervención de la medida legislativa en relación con el fin perseguido por ella, pues a través del uso de los medios electrónicos de pago y del cheque nominativo, la autoridad puede tener certeza de quién realiza el pago y quien lo recibe, para efecto de que los prestadores de servicios no eludan el pago del tributo a que están obligados en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

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

No pasa inadvertido para esta Sala, lo aducido por la quejosa en el sentido de que en un estado grave de salud de las personas se torna imposible cumplir la exigencia de la norma, en tanto que tal proposición debe desestimarse.

En efecto, tal argumento además de que parte de un supuesto hipotético, lo que de suyo hace inoperante dicho planteamiento, también deja de atender que los gastos cuya deducción permite la norma emanan de una prestación de servicios (médico, hospitalario y dental), por lo que en caso de gravedad extrema el causante no podría ser quien solicite ese servicio.

Esto es, aun cuando la persona reciba el servicio médico u hospitalario en estado de gravedad sea uno de los sujetos a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que no puede ser él quien lo solicite en función de la falta de expresión de la voluntad de solicitar ese servicio, en tanto que se encontraría en un estado de interdicción parcial en el que se encontraría; por ende, no podría ser quien pueda llevar a cabo la deducción.

De ahí se tiene que, como se dijo, son infundados los argumentos que se analizan, ya que la norma reclamada no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria a que se refiere la fracción IV del artículo 31 constitucional, como tampoco

el principio de proporcionalidad y razonabilidad contenido en el artículo 16 constitucional.

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

RESUELVE:

ÚNICO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Justicia de la Unión no ampara ni protege a **SALLY SHREM SHREM**, en contra de los actos y autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria.

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 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.