

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

QUEJOSOS: PATRICIA ÁLVAREZ MARINA Y OTROS

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ

SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 987/2017, promovido en contra del fallo dictado el veintiocho de julio de dos mil quince, por el Juzgado Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en el juicio de amparo indirecto *****.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala consiste en determinar si: **a)** el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como los derechos de seguridad jurídica, vivienda y salud, previstos en los artículos 4, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y; **b)** el artículo 152 de la citada ley, viola el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

I. ANTECEDENTES DEL CASO

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,

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

en particular los artículos 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. El treinta de abril de dos mil quince, los quejosos **Lydia Álvarez Marina, Patricia Álvarez Marina, Claudia Álvarez Marina, Javier Gavito Mohar, Diego Gavito Álvarez, Lydia Marina González, Juan Carlos Álvarez Marina, Adriana Álvarez Marina y Adriana Álvarez Marina**, presentaron vía internet en el portal del Servicio de Administración Tributaria, la declaración anual de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce, en la cual aplicaron en su perjuicio las normas que tilda de inconstitucionales.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Juicio de amparo indirecto.** Los quejosos por escrito presentado el veinticinco de mayo de dos mil quince,¹ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, México, Distrito Federal, solicitaron el amparo y protección de la justicia federal.
4. Los quejosos señalaron como garantías violadas en su perjuicio, las contenidas en los artículos 1, 4, 5, 14, 16, 31, fracción IV y 133, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 9 y 21 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos.
5. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señalaron los siguientes:
 - a) Del Congreso de la Unión, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, la discusión, aprobación y expedición de los artículos SÉPTIMO y NOVENO del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece, en el Diario Oficial de la Federación, 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;

¹ Cuaderno de Amparo Indirecto ******, foja 2.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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, en particular los artículos 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la promulgación y expedición del citado Decreto, en particular los artículos 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

6. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, cuyo titular mediante proveído de diez de junio de dos mil quince, admitió la demanda de amparo, registrándola con el número *****².
7. Al respecto, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales de improcedencia, las previstas en el artículo 61, fracciones XII y XXIII, de la Ley de Amparo, al estimar que: **a)** los quejosos carecen de interés jurídico, al no acreditar la aplicación de los actos reclamados y el perjuicio que le ocasiona y; **b)** no se pueden concretar los efectos del juicio de amparo.
8. De igual manera, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo, por considerar que los quejosos no demostraron tener interés jurídico para impugnar el artículo 151, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque no acreditaron con la presentación de la declaración anual, tener erogaciones y que ésta fueron por más de cinco salarios mínimos generales vigentes.

² Ibidem, foja 198.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

9. Por último, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, no planteó causales de improcedencia.
10. Seguidos los trámites de ley, el veintiocho de julio de dos mil quince, el Juzgado de Distrito dictó sentencia,³ en la que analizó las causas de improcedencia formuladas por las autoridades responsables, y negó el amparo a los quejosos, respecto de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce.
11. **Recurso de revisión.** Inconforme con esa resolución, los quejosos interpusieron recurso de revisión el catorce de agosto de dos mil quince⁴, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, México, Distrito Federal, quien lo remitió al Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual mediante acuerdo de once de septiembre de dos mil quince lo tuvo por admitido y lo registró con el número *****⁵.
12. Mediante escrito presentado el diez de septiembre de dos mil quince,⁶ el Delegado del Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva, en el que no formuló causales de improcedencia y sobreseimiento.
13. Por acuerdo de once de septiembre de dos mil quince,⁷ el Presidente del tribunal colegiado del conocimiento, tuvo por admitido el recurso de adhesión.
14. Mediante sentencia de diecisiete de agosto de dos mil diecisiete,⁸ el tribunal colegiado consideró que el A quo analizó las causas de improcedencia planteadas por la autoridades responsables en sus informes justificados; que es competente para conocer respecto de los artículos 151, último párrafo y 152

³ Ibidem, foja 302.

⁴ Cuaderno del Amparo en Revisión ***** , foja 3.

⁵ Ibidem, foja 20.

⁶ Ibidem, foja 30.

⁷ Ibidem, foja 62.

⁸ Ibidem, foja 76.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

de la Ley del Impuesto sobre la Renta y; que en la sentencia de amparo, no se realizó pronunciamiento sobre la constitucionalidad del artículo 151, fracción I, de la citada ley. En tal virtud, resolvió: **a)** modificar la sentencia recurrida; **b)** sobreseer en el juicio de amparo, respecto de los artículos séptimo y noveno del Decreto impugnado; **c)** sobreseer en el juicio de amparo, respecto de los quejosos **Lydia Álvarez Marina, Diego Gavito Álvarez, Lydia Marina González y Adriana Álvarez Marina**, únicamente en relación con el artículo 151, fracción I, de la citada ley; **d)** que es incompetente para conocer del recurso de revisión, relacionado con la constitucionalidad del artículo 151, fracción I, y; **e)** remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que conozca del presente asunto.

15. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de veintisiete de septiembre de dos mil diecisiete⁹, lo registró con el número 987/2017, ordenando turnar el expediente para su estudio al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo y notificar a las autoridades responsables.
16. Con fecha de veinticinco de octubre de dos mil diecisiete¹⁰, esta Primera Sala se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.
17. En sesión de diez de enero de dos mil dieciocho, se desechó el proyecto presentado por el Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, para que fuera turnado a otro Ministro de la mayoría. Así, mediante acuerdo de once de enero de dos mil dieciocho el asunto se retornó a la ponencia del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, a fin de que se elaborara el proyecto de resolución correspondiente.

III. COMPETENCIA

18. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es constitucional y legalmente competente para conocer del presente recurso de

⁹ Cuaderno de amparo en revisión 987/2017, foja 73.

¹⁰ *Ibíd*em, foja 97.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero, Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 151, fracción I, y último párrafo, y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

19. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento, dispone que -al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que sí el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe abocarse al mismo.

IV. OPORTUNIDAD.

20. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fue interpuesto el recurso de revisión por los recurrentes, así como la del recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, habida cuenta de que el tribunal

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

colegiado que conoció de dichos asuntos examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos¹¹.

V. LEGITIMACIÓN

21. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no hace pronunciamiento al respecto, toda vez que el tribunal colegiado del conocimiento se ocupó de este tema concluyendo que el C. *********, autorizado de los quejosos, está legitimado para hacer valer el recurso de revisión¹².
22. Asimismo, el Delegado del Presidente de la República está legitimado para hacer valer el recurso de revisión adhesiva¹³.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

23. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hicieron valer los quejosos en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado:
24. **Demanda de amparo.** Los quejosos en el amparo indirecto *********, relativo a la inconstitucionalidad del artículo 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, formularon los siguientes conceptos de violación:

PRIMERO. Planteó la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al transgredir el principio de proporcionalidad tributaria.

¹¹ Cuaderno Amparo en Revisión *********, foja 82 y reverso.

¹² *Ibíd.*, fojas 81, reverso.

¹³ *Ibíd.*, fojas 82.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

- A.** 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.

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.** 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.

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.

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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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 ese 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.

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.

Que de 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,

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.

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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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.

Que si los profesionales de la salud no admiten dichas formas de pago, esa circunstancia no debe 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- e 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.** Que es inconstitucional el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 erróneamente y de manera desproporcional, que las personas físicas tienen una capacidad contributiva superior a la de las personas morales.

SEGUNDO. Que el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lesiona el principio de equidad tributaria.

- A.** 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

se encuentran en la misma situación jurídica, consistente en haber incurrido en erogaciones que califican como deducciones personales.

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 racionalidad, 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. 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.

Que, 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.

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.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

C. Que es inconstitucional el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al incorporar 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.

TERCERO. Que el artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola 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.

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.

CUARTO. 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.

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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

al Instituto Mexicano del Seguro Social o a empresas que brinden tales seguros.

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.

QUINTO. 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.

SEXTO. Que el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el derecho de irretroactividad, norma que entró en vigor el uno de enero de dos mil catorce y abrogó una ley homónima. Que en el mencionado numeral se señala que las deducciones personales autorizadas para las personas físicas, pasarán de una deducción total a una deducción limitada.

SÉPTIMO. Que los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulneraban el principio de igualdad.

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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

obligadas a contribuir con el gasto público en una proporción superior al que lo hacen las personas morales.

25. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juzgado Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mediante sentencia de veintiocho de julio de dos mil quince, negó el amparo a los quejosos, fueron las siguientes:

En el Considerando Sexto, el juzgado de distrito analizó las causales de improcedencia formuladas por las autoridades responsables, desestimándolas.

Ello, pues declaró infundada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque los quejosos no carecen de interés jurídico para impugnar las normas reclamadas.

Asimismo, desestimó la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, planteada por el Presidente de la República, al considerar que versa sobre deducciones, lo que implicaría el estudio de cuestiones que atañen al fondo del asunto.

Por último, declaró infundada la diversa causa de improcedencia planteada por la Cámara de Senadores, al considerar que de determinarse que las porciones normativas resultan inconstitucionales, los efectos de la sentencia serían desincorporar de su esfera jurídica la limitante de deducción que establece la última parte del citado artículo y, en su caso, la aplicación de una tarifa análoga a aquella conforme a la cual tributan las personas morales, sin que ello implique la desincorporación del pago del tributo, con la cual no se invade la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión y no se genera un régimen de excepción, de modo que estimó en sentido contrario a lo que precisa la responsable, sí pueden concretarse los efectos del fallo protector.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

En el Considerando Séptimo, declaró inoperantes los conceptos de violación vertidos por los quejosos en los que alegaron la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, 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.

Señaló, 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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 los quejosos y las personas morales, y que ante ello se vulnere el principio de equidad, 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 que el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria, indicó 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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, advirtió 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.

Señaló, que 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, concluyó 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

y la diferencia entre rango y rango, así como su aumento, es proporcional a los ingresos y al tributo a cubrir.

Por otro lado, advirtió del análisis al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 al derecho fundamental del mínimo vital, estimó que es inoperante, porque la limitación a las deducciones establecida en el artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera tal derecho fundamental, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues en principio parte de una premisa equivocada, ya que 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.

En este mismo orden de ideas, el A quo advirtió que los quejosos sostuvieron que el artículo 151 en cita, 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, destacó 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

párrafo, de la citada ley, no vulnera los derechos fundamentales a la salud, a la vivienda digna, a la seguridad social, y a la educación.

26. En el **recurso de revisión** los quejosos aducen:

PRIMERO. Que el A quo 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 del principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

A. Limitante a deducciones personales. Que en la demanda de amparo controvertió que el referido artículo 151, en la parte en la que establece la limitante a deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Que no obstante lo anterior, el A quo erróneamente respalda la constitucionalidad de la limitante a las deducciones personales contenida en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce, basado en que las deducciones personales no son indispensables, y que la posibilidad de disminuirlas de la renta gravable no debe ser reconocida por el legislador, sino que éste está en posibilidad de concederlas y restringirlas.

B. Requisitos formales para deducir gastos médicos. Que la sentencia recurrida deviene ilegal, en virtud de que viola el principio de exhaustividad, ya que el A quo omitió pronunciarse respecto del primer concepto de violación, inciso B, a través del cual controvertió el artículo 151, fracción I, referido, por violación al principio de proporcionalidad, al establecerse requisitos formales en el pago de servicios médicos.

C. Incremento de tasa. Que de la lectura a la resolución impugnada se puede advertir que la razón por la que se estima que el incremento de tasa de hasta 35% no viola el principio de proporcionalidad, radica en la creación de categorías que permite gravar con una tasa mayor a los

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

contribuyentes que estén en los escalafones más altos, dotando así al impuesto de progresividad; sin embargo, tales conclusiones no atienden a la cuestión efectivamente planteada la cual consiste en que el incremento de la tasa transgrede el citado principio, 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.

SEGUNDO. 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 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, ello atiende a que éstas poseen características propias suficientes para determinar que no son idénticos contribuyentes del impuesto sobre la renta.

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.

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.

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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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.

TERCERO. 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.

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.

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.

Que el A quo 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.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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.

CUARTO. Que son erróneas las consideraciones del 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.

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.

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.

QUINTO. 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.

27. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de diecisiete de agosto de dos mil diecisiete, el Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió:

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

En el Considerando Sexto, el tribunal colegiado advirtió que los quejosos, además de controvertir la inconstitucionalidad de los artículos 151 y 152 de la Ley en cita, 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

Al respecto determinó procedente sobreseer en el juicio, en virtud de que no se advirtió argumento alguno en el que se controvertiera la constitucionalidad de tales preceptos.

En el Considerando Octavo, el tribunal colegiado 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 de 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.

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

En relación con lo anterior, precisó que si bien los quejosos en su demanda de amparo señaló que controvertía en su totalidad el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin especificar a qué porción normativa se

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

refería; lo cierto es que de sus conceptos de violación se desprende que reclama la inconstitucionalidad de la fracción I, y último párrafo de dicho numeral.

De ahí, que la peticionaria de amparo cuestionó 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 a la incongruencia advertida, el tribunal colegiado tuvo por ciertos los actos reclamados consistentes en la discusión, aprobación, expedición y promulgación del referido artículo 151, fracción I, atribuidos, respectivamente a la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, así como al Presidente de la República.

Por otra parte, examinó las causas de improcedencia respecto del artículo 151, fracción I, de referencia, al considerar 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 la citada fracción I, demostraron 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.

Sostuvo, que también es factible que en una eventual concesión de amparo se puedan concretar los efectos, ya que las consecuencias de la protección constitucional 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, 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

que contempla la fracción I, del artículo 151, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que de sus declaraciones fiscales no se advierte que hubieren declarado erogaciones por el concepto de “A. Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios”; por ello, determinó que no acreditan el acto de aplicación de la aludida norma tildada de inconstitucional, y 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.

En el Considerando Noveno se declaró legalmente incompetente para conocer de la cuestión de constitucionalidad planteada por los quejosos, 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 la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el estudio y resolución.

VII. ESTUDIO DE FONDO.

28. En principio, se analizarán los motivos de agravio planteados por los quejosos, en relación con el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.
29. Al respecto, en el primer agravio, inciso B, de su escrito de revisión, los recurrentes se duelen de que el A quo omitió pronunciarse respecto de los argumentos hechos valer en su primer concepto de violación, inciso B, en el que controvirtieron la constitucionalidad del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
30. Esta Primera Sala estima que es fundado tal agravio, en virtud de que el A quo determinó negar el amparo y protección de la Justicia Federal, únicamente respecto de los artículos 151, último párrafo y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce; sin embargo, omitió pronunciarse respecto de la fracción I, del artículo 151 -impugnada en la demanda de amparo-, relativa al requisito de deducibilidad sobre los pagos de honorarios

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

médicos y dentales, así como que 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.

31. En tal virtud, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procederá a su estudio.

- **Requisitos formales para deducir gastos médicos.**

32. Al respecto, en el primer concepto de violación, inciso B, de su demanda de amparo, los quejosos señalaron, esencialmente, que es inconstitucional el artículo 151, fracción I, al establecer ciertos requisitos de deducibilidad, lo que carece de racionalidad para justificar su existencia.

33. Adujeron, 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, impide que dichos gastos sean deducibles, transgrediendo el principio de proporcionalidad tributaria.

34. Señalaron que 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, pues se presume su mala fe, sin que exista simetría en la obligación, pues se le impone a aquél un requisito cuyo cumplimiento no depende de él, sino del prestador de servicio.

35. Además, hicieron 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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

paralelamente no existe disposición legal alguna que obligue a los profesionistas a recibir el pago como contraprestación por sus servicios, en las mismas formas.

36. Tales tópicos son infundados, de conformidad con las consideraciones que se plasman a continuación.
37. El alcance de la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada por la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
38. Este Alto Tribunal ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.
39. De conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos; tratándose del impuesto sobre la renta, su objeto está constituido por **los ingresos que incrementen el patrimonio del contribuyente** y que sean percibidos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señale la ley que lo regula, o de cualquier otro tipo, independientemente de la fuente de donde procedan.
40. Al respecto, es aplicable la jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.¹⁴
41. Ahora bien, esta Primera Sala ha sido consistente en señalar que, entre las

¹⁴ Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, registro: 184291.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

erogaciones relevantes en materia de impuesto sobre la renta, deben distinguirse las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador como conceptos deducibles, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

42. Bajo dichas premisas, esta Primera Sala ha distinguido entre dos tipos de deducciones, a saber:

A. Estructurales que se identifican como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas —dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen—, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya

que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

B. No estructurales o “beneficios”, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.¹⁵

43. El artículo 151, fracción I,¹⁶ de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la posibilidad de que las personas físicas que tributan en el Título II de dicha ley,

¹⁵ Criterio establecido en la Jurisprudencia 1a./J. 15/2011, sustentada por esta Primera Sala de la Suprema Corte, de rubro: “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.- Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 170, registro 162889.

¹⁶ “**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...”.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

realicen 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.

44. Asimismo, dicho numeral condiciona la deducción antes mencionada, a que esas erogaciones se efectúen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.
45. 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.
46. De lo antes expuesto se aprecia que la porción de la norma reclamada, aun cuando condiciona la procedencia de la deducción a que ésta se efectúe a través de diversas modalidades de pago de los honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, ello no implica que se vulnere el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que, la norma no impide el ejercicio del derecho a la deducción, sino señala la forma en que deben efectuarse dichas erogaciones.
47. Efectivamente, la norma reclamada permite la deducción de las personas físicas de deducir las erogaciones que realicen por honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, condicionando tal permisibilidad a que se realicen a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

48. Tal condicionante, como se advierte del proceso legislativo que le dio origen¹⁷, se estableció por razones de política fiscal a 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.
49. 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

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 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...”.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

general, deban efectuar sus erogaciones a través de los esquemas establecidos por el sistema financiero.

50. 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.
51. 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 del desconocimiento por parte del legislador de ese gasto.
52. Consecuentemente, dado que la norma reclamada no desconoce el derecho a la deducción de las erogaciones realizadas por honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, sino que las condiciona formalmente para su procedencia; entonces, se concluye que con el establecimiento de requisitos formales para su deducción no se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.
53. En similares términos se pronunció esta Primera Sala al resolver los amparos en revisión 1105/2017, 1066/2017, 674/2017, 1067/2017 y 1381/2017.¹⁸
54. Por último, es infundada la manifestación de los quejosos en la que invocan la aplicación de un criterio emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el análisis sistémico 6/2015, expediente 35-V-A/2014, asunto: “Imposibilidad para deducir el pago de honorarios médicos y dentales”, de

¹⁸ Resueltos en sesiones de siete y veintiuno de febrero, dieciocho de abril, nueve de mayo y veinte de junio, todas de dos mil dieciocho, por mayoría de cuatro votos, en contra del emitido por el Ministro Pardo Rebolledo.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

veintiséis de marzo de dos mil quince, conforme al cual la persona física puede ir con el doctor de su confianza o el de la familia y que si éste no tiene forma de recibir el pago mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios, no debe ser motivo para rechazar la deducción.

55. Lo anterior, en tanto los criterios del indicado organismo público descentralizado no son vinculantes para los Jueces y Tribunales del Poder Judicial de la Federación.
56. Superado el estudio del concepto de violación primero, inciso B, de la demanda de amparo a continuación esta Primera Sala se ocupará del estudio de los restantes argumentos contenidos en el recurso de revisión.

- **Análisis del inciso A del primer agravio del recurso de revisión.**

57. En el inciso A, los quejosos refieren que en la demanda de amparo controvirtieron que el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce, en la parte en la que establece la limitante a deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria.
58. Que no obstante lo anterior, el A quo erróneamente respalda la constitucionalidad de la limitante a las deducciones personales contenida en el último párrafo del citado artículo, basado en que las deducciones personales no son indispensables, y que la posibilidad de disminuirlas de la renta gravable no debe ser reconocida por el legislador, sino que éste se encuentra en posibilidad de concederlas y restringirlas.
59. A consideración de esta Primera Sala, el agravio en análisis resulta infundado.
60. El artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁹, establece los distintos

¹⁹ **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

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

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.

II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta Ley.

c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúe el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientos cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta Ley, por el periodo que corresponda.

Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

tipos de deducciones personales que pueden hacer las personas físicas, además de las autorizadas en cada capítulo de dicha normativa.

61. A su vez, del último párrafo del artículo 151 referido, se derivan los límites

V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año. Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de sociedades de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del Capítulo IX de este Título.

En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar 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.

VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal. Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada. Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo X de este Título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, 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 el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo”.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

impuestos a tales deducciones personales, pues se establece que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de ese artículo y del precepto 185, 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 el impuesto; que lo dispuesto con antelación, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III del artículo 151 de la ley respectiva.

62. Lo anterior, permite concluir a esta Primera Sala que es infundado el agravio en estudio, en virtud de que el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, impone que en el diseño normativo de los tributos se atienda a la verdadera capacidad contributiva de los gobernados sujetos al gravamen, lo que 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 (deducciones estructurales).
63. Como se anticipó, las erogaciones que no están vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no repercuten en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden calificarse como aminoraciones que el legislador deba contemplar forzosamente, a fin de observar el principio de proporcionalidad tributaria.
64. Asimismo, y contrario a lo que proponen los recurrentes, las erogaciones que se reconocen como deducciones personales en el 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.
65. De ahí que dichos gastos no son del tipo de erogaciones que el legislador debe

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, por tanto, resultan **infundados** los argumentos en el sentido de que el límite a las deducciones personales -último párrafo, del artículo 151 en cita- viola el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que el reconocimiento, desconocimiento o límite de dichos gastos personales no impacta en el aludido principio de justicia tributaria.

66. Derivado de lo anterior, también resulta **infundado** el argumento relativo a que se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, porque este último no puede analizarse únicamente a través de las deducciones estructurales, sino que se deben considerar los factores o elementos que permitan conocer con exactitud la verdadera capacidad contributiva del gobernado.
67. En efecto, no asiste razón a los recurrentes cuando aseveran que la proporcionalidad tributaria no sólo debe analizarse a través de las deducciones personales, ya que en dicha afirmación soslayan que, precisamente, las erogaciones a las que se les otorga ese carácter son las que se vinculan directamente con la generación del ingreso y, por ende, tienen un impacto en cuanto al reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva de los gobernados, que es lo que tutela el principio de proporcionalidad tributaria.
68. Además, aun cuando la realización de gastos personales disminuya el patrimonio de los contribuyentes, ello no implica que el legislador deba reconocer como deducciones la totalidad de los gastos en que incurren las personas físicas en su vida cotidiana, toda vez que dichos gastos, al ser de carácter personales, no cumplen con el criterio de estricta indispensabilidad, el cual es necesario para su reconocimiento en el ámbito tributario.
69. De la misma manera, resultan **infundadas** las afirmaciones en el sentido de que las deducciones personales deben ser contempladas como erogaciones necesarias para la protección de los derechos fundamentales, así como que el legislador no puede eliminar cualquier clase de deducción, sin tomar en cuenta afectación a los derechos y necesidades de los contribuyentes.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

70. Esto es así, dado que la circunstancia consistente en que los conceptos con los cuales se relacionan las erogaciones tenga alguna vinculación con derechos fundamentales o, inclusive, con los servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o a prestar -salud, educación, transporte, retiro, vivienda, etcétera- no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esa tutela, específicamente concediendo un beneficio de carácter tributario al prever la posibilidad de deducir, sin limitante alguna, cantidades o erogaciones que no están vinculados con la generación del ingreso que es el objeto del impuesto sobre la renta.

71. Efectivamente, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que tal circunstancia no implica que exista el derecho constitucional de exigir que esa tutela invariablemente se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un beneficio fiscal determinado, como lo sería el otorgar la deducción total de erogaciones que no están vinculadas indispensablemente con el ingreso gravado.
72. Igualmente, debe considerarse, como lo sostuvo el juez de amparo, que las deducciones personales señaladas en el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su establecimiento, así como las modalidades, condiciones o límites en los que lleguen a ser recogidas en la ley, de ser el caso, no deben someterse a parámetros de exigibilidad constitucional, sino que su incorporación al sistema tributario está supeditada a la voluntad del creador de la norma, como aspecto propio del amplio margen de libertad con el que cuenta el legislador para la configuración de dicho sistema.²⁰

²⁰ Es aplicable al caso la tesis P. XXXIX/2011 (9a.), sustentada por el Pleno de este Máximo Tribunal Constitucional, que establece: **“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.** El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

73. Lo anterior, pues el legislador tiene libertad de configuración para diseñar el sistema económico y tributario del país, conforme a las condiciones, directrices y objetivos que se tracen en un momento determinado. De esta manera, corresponde en exclusiva al creador de la norma implementar o modificar un tributo o determinado régimen fiscal, así como, inclusive, eliminarlo.

- **Análisis inciso C del primer agravio del recurso de revisión.**

74. En este apartado, los quejosos sostuvieron que el juzgado de distrito resolvió que el incremento de tasa de hasta el 35% no conculca el principio de proporcionalidad, sin embargo, -añadieron- que dicha conclusión y los razonamientos aducidos derivan de una defectuosa resolución a la cuestión efectivamente planteada, la cual consiste en que el incremento de la tasa del 30 al 35% conculca el principio de proporcionalidad toda vez que en ningún momento se ofrece una razón para establecer tasas de impuesto que resulten superiores a la del 30% a cargo de personas morales, según lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre la Renta.

75. El argumento expuesto por los quejosos resulta infundado.

76. A fin de clarificar la causa por la que debe desestimarse el motivo de agravio expuesto por los quejosos, resulta necesario precisar que en el concepto de violación primero, inciso C, de la demanda de amparo, se expuso que el

en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.- Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro I, octubre de 2011, Tomo 1, página 595, registro 160802.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

precepto combatido era violatorio del artículo 1° Constitucional al otorgar un trato desigual a personas que son jurídicamente iguales, sin que exista una razón que válidamente lo justifique.

77. Señalaron los quejosos 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 del Impuesto sobre la Renta.
78. Contrario a lo aducido por los recurrentes, la sentencia recurrida sí dio respuesta a su planteamiento, pues del análisis a las páginas 70 a 75 se advierte que el juez de distrito precisó que no es factible tatar igual a quienes se encuentran 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.
79. Expresa la sentencia recurrida que tanto personas físicas como morales se encuentran en auténticos regímenes independientes, por ello, desestimó el planteamiento en el sentido de que ni aún en el aspecto formal derivado de la manera en que las personas físicas y jurídicas son consideradas ante la ley al momento de cumplir con su obligación se puede desprender que existe desigualdad entre los quejosos y las personas morales, por lo que no se vulneraba el principio de equidad.
80. Por ende, contrario a lo sustentado en el agravio que se analiza el juez de distrito sí atendió al planteamiento de igualdad formulado en la demanda de amparo de ahí lo infundado de planteamiento de los quejosos.
 - **Análisis del segundo agravio del recurso de revisión. Vulneración al principio de equidad tributaria.**
81. En el agravio segundo los quejosos aducen, esencialmente, que la conclusión a que arribó el juez de distrito en relación con la violación al principio de equidad

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

deriva de una indebida aplicación de las normas correspondientes así como de diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación.

82. Añade, que la justificación objetiva del trato discriminatorio no debe ser producto de una interpretación arbitraria, sino por el contrario, debe ser resultado de una razón justa que haya motivado la distinción fiscal entre contribuyentes.
83. Que el sustento utilizado por el juez de distrito -acciones de inconstitucionalidad ***** y *****- no resulta lógica ni jurídicamente válido, puesto que pierde de vista que tratándose de ingresos el Estado percibirá más impuesto si un determinado ingreso es obtenido por el contribuyente con ingresos más altos, pues tiene una tasa marginal mayor. Por ello, tal limitante de deducir hasta por el tope de cuatro salarios mínimos resulta incongruente y distorsiona la gradualidad del impuesto.
84. El agravio sintetizado resulta inoperante.
85. Tal inoperancia es consecuencia de que en el agravio analizado, los recurrentes se limitaron a argumentar la ilegalidad en que incurrió el juez A quo al dictar el fallo recurrido, sin embargo, no proporciona elementos que permitan identificar en que consiste dicha ilegalidad.
86. En efecto, no basta precisar que hubo una indebida aplicación de las normas correspondientes así como de diversos criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación, pues la viabilidad del estudio de los agravios en sede constitucional requiere claridad en la causa de pedir, lo que se logra a través del señalamiento de la lesión o agravio que el quejoso estima le causa el acto o disposición impugnada y los motivos que la originaron. Luego, si en el caso analizado los quejosos refieren en el recurso de revisión que el juez de distrito erró en su conclusión sin justificar la causa de dicha ilegalidad esa falta de precisión representa un impedimento para llevar a cabo el análisis correspondiente, de ahí la inoperancia de este argumento.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

87. No pasa inadvertido para esta Primera Sala que el quejoso refiera que en la demanda de amparo expuso casos hipotéticos que identificaban la inequidad de la medida legislativa analizada, pues en realidad el planteamiento en los términos aludidos atiende a situaciones fácticas que hacen inviable su estudio en la presente instancia.

88. En el mismo sentido, resultan inoperantes los argumentos en los que los quejosos señalaron que lo resuelto por el Tribunal Pleno en las acciones de inconstitucionalidad ***** y ***** no resulta lógica ni jurídicamente correcto. Ello es así, pues la resolución que se dicte en una acción de inconstitucionalidad se trata de un fallo que ha adquirido firmeza, por lo que no procede impugnación alguna.

- **Análisis del tercer agravio del recurso de revisión. Seguridad jurídica.**

89. En el tercer agravio, los quejosos exponen las siguientes consideraciones.

a) Que el juez de distrito resolvió que el artículo 151 analizado no era violatorio del derecho humano de legalidad, sin embargo, ello no atendió a su planteamiento en el sentido de que dicha disposición vulneró la garantía de seguridad jurídica.

b) Que en relación con la garantía de seguridad jurídica el juez de distrito señala 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 explique o justifique las razones que lo llevaron a la creación de la norma en cuestión, sin embargo, que en el caso se trata de una limitación a las deducciones personales y no sí de una condición del tributo, lo que hacía necesaria una argumentación -motivación- legislativa.

c) Que las razones expuestas por el legislador para modificar la medida legislativa combatida resultan totalmente insuficientes ya que el hecho de señalar que tiene un fin recaudatorio o que se han duplicado las deducciones

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

personales en los últimos ejercicios, no son razones ni motivos suficientes para violar derechos fundamentales.

d) Que resulta absurdo que el juez justifique la existencia de una limitante a las deducciones argumentando que el beneficio que otorgan las deducciones se encuentra mayormente en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, pues de acuerdo con lo referido son estos causantes quienes tienen mayor acceso a las mismas, ocasionando que los contribuyentes de menor capacidad económica tendrán una mayor limitante a sus deducciones.

90. Los argumentos que han quedado sintetizados resultan infundados.

91. Esta Primera Sala ha reiterado el criterio de que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

92. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

93. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

94. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.²¹

95. Ahora, el último párrafo, del artículo 151, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de ese artículo y del 185, 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 aquellos por los que no se pague el impuesto.
96. Tal porción legal no vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución. Ello es así, pues en el presente fallo esta Sala definió que del proceso legislativo que dio origen a la norma impugnada, ésta se estableció por razones de política fiscal a 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.
97. En ese tenor, 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.
98. Tal motivación es suficiente pues al tratarse de una deducción no estructural (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

²¹ Criterio que se contiene en la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), sustentada por esta Primera Sala, cuyo rubro es: "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE". Tesis publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437, registro 2002649.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

general), 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.

99. Por ende, 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.
100. 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.
101. Además, debe destacarse que en términos de la previsión legal reclamada, el contribuyente conoce los límites impuestos a las deducciones personales; y solo pueden conocerse esos datos hasta el final del ejercicio porque es cuando se conocen los ingresos de los quejosos. De ahí que los recurrentes no se encuentren en un estado de incertidumbre jurídica.
102. Por todo lo expuesto, resulta claro que el planteamiento de los quejosos resultan infundados al señalar que no existe una *ratio legis* que le permita conocer el porqué de la norma, sus alcances y obligaciones, pues como se expuso en párrafos que anteceden el legislador ordinario si motivó la disposición impugnada, partiendo de la base que contiene un beneficio o deducción no estructural.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

- **Análisis del cuarto agravio del escrito de recurso de revisión. Vulneración al derecho fundamental a la salud y vivienda.**

103. En el cuarto agravio los quejosos establecen que la imposición de medidas fiscales que mermen el acceso a satisfactores en materia de salud y de vivienda significa una afectación irracional a los derechos fundamentales de salud y vivienda, en la medida que hacen más gravoso el acceso a los mismos ya que ahora el Estado grava los ingresos que los particulares personas físicas destinen a dichos satisfactores.
104. Señalan que es incomprensible que la base más numerosa de la sociedad que son las personas físicas, queden desprotegidas y se le impongan nuevas dificultades para acceder al sistema de salud aunado al hecho de que es precisamente el individuo el receptor por excelencia de los derechos humanos.
105. Los argumentos que se formulan en el agravio cuarto resultan en una parte infundados e inoperantes por otra.
106. En efecto, los argumentos de los recurrentes en el sentido de que el artículo reclamado es violatorio del derecho a la salud y a la vivienda por condicionar las deducciones personales de gastos médicos y hospitalarios resulta infundado, toda vez que esta Primera Sala ha definido que la medida legislativa controvertida no tiene su asidero en los derechos a la salud y a la vivienda.
107. Partiendo de la premisa de que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, al no estar relacionadas con la estricta indispensabilidad de la generación del ingreso, se advierte que no asiste razón a los recurrentes cuando señalan que son contrarias al orden constitucional las medidas fiscales que mermen irracionalmente el acceso a los satisfactores de salud y vivienda.
108. Esta Primera Sala ha sostenido que la condicionante para poder acceder a la deducción de los honorarios médicos y dentales, así como de los gastos hospitalarios no guarda ninguna relación con el derecho a la salud ni a la

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

vivienda. Adicionalmente, aun cuando la norma reclamada condiciona la procedencia de la deducción a ciertas modalidades en el pago de los honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, ello no implica que sea inconstitucional, en tanto que la porción reclamada no impide el ejercicio de la deducción, sino señala los requisitos y la forma en que deben efectuarse dichas erogaciones, los cuales resultan necesarios para que la autoridad exactora pueda realizar mejor su función de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y el acatamiento del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

109. En consecuencia, si la norma reclamada establece que para poder deducir las erogaciones que realicen por honorarios médicos y dentales, así como por los gastos hospitalarios, éstas deben realizarse a través de cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios, esta Primera Sala concluye que los derechos a la salud y a la vivienda son inaplicables en la especie.
110. No se soslaya por esta Primera Sala que si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que ello no implica que exista el derecho constitucional de exigir que, invariablemente, se cumpla con tales obligaciones estatales a través de la legislación tributaria, otorgando un beneficio fiscal determinado.
111. De tal forma, el Estado tiene a su alcance diversos medios para proveer servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no existe precepto constitucional que obligue a que ello se realice forzosamente a través de la implementación irrestricta de beneficios o exenciones fiscales, sino que conforme a la amplia libertad de configuración tributaria con que cuenta el legislador, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

112. Efectivamente, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que tal circunstancia no implica que exista el derecho constitucional de exigir que esa tutela invariablemente se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un beneficio fiscal determinado e irrestricto, como lo sería el otorgar la deducción absoluta de erogaciones que no están vinculadas indispensablemente con el ingreso gravado. De ahí lo infundado de los correlativos agravios de los recurrentes, en el sentido de que las erogaciones relacionadas con las deducciones personales deban concederse en forma íntegra ante la obligación estatal de brindar y proteger servicios básicos y derechos fundamentales.

113. En consecuencia, puede afirmarse que, mientras que la Constitución Política claramente establece como responsabilidad estatal el que se garantice a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse, si bien no se soslaya el hecho de que, en ausencia de políticas, planes o programas que consigan dicho propósito mediante acciones positivas de la Administración Pública, sí resulta indispensable que la tributación no penetre en los signos de capacidad que son destinados por las personas que apenas cuentan con lo suficiente para cubrir dichos requerimientos esenciales.

114. Finalmente es inoperante lo aducido por los quejosos en el sentido que: *“el requisito de pagar honorarios médicos o dentales a través del sistema financiero impacta el derecho fundamental a la salud, consagrado en la Constitución Federal, pues ante la imposibilidad de deducirlos al pagarlos en efectivo, los causantes podrían omitir acudir con su doctor o dentista”*. La inoperancia radica en hacer depender la inconstitucionalidad de la porción

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

normativa reclamada de una situación hipotética, aspecto que no puede ser analizado por esta Suprema Corte.²²

- **Análisis del quinto agravio del recurso de revisión. Irretroactividad e igualdad.**

115. En el agravio quinto, los recurrentes establecen la ilegalidad de la sentencia de amparo puesto que el A quo inexplicablemente omitió pronunciarse sobre los conceptos de violación sexto y séptimo del escrito de demanda, en los cuales alegó que los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de dos mil quince, vulnera los derechos fundamentales de irretroactividad y de igualdad consagrados en los artículos 1 y 14 Constitucionales.

116. Al respecto, esta Primera Sala estima fundado el argumento relativo a la omisión de estudio en que incurrió de juez de distrito en relación con la violación a la garantía de irretroactividad. Lo anterior, pues del análisis efectuado a la sentencia recurrida no se advierte que el A quo se haya ocupado del tópico contenido en el sexto concepto de violación.

117. Ante ello, con fundamento en el artículo 95, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se ocupará del análisis de dicho planteamiento al tenor de los argumentos formulados por los quejosos.

118. Así, en el sexto concepto de violación los quejosos establecen que el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una norma general de nueva creación, que entró en vigor el primero de enero de dos mil catorce y abrogó

²² Registro: 183118, Tesis: 2a./J. 88/2003, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Página: 43, de rubro y texto siguientes: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley”.**

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

una ley homónima. Dicho artículo señala que las deducciones personales autorizadas para las personas físicas, pasarán de una deducción total a una deducción limitada (10% del ingreso del contribuyente o a cuatro salarios mínimos elevados al año).

119. Añade que la libertad de configuración legislativa utilizada para aprobar y promulgar la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que contiene el artículo tildado de inconstitucional, causa perjuicio a los gobernados, toda vez que establece una limitante a las deducciones personales en detrimento de su patrimonio, las cuales -como es el caso de los créditos hipotecarios y tratamientos médicos- han sido valoradas y contraídas con base en los parámetros de la Ley anterior, es decir, donde el impacto económico resulta favorable al no encontrarse limitadas las deducciones.
120. Los argumentos que han quedado sintetizados resultan por una parte infundados e inoperantes por otra.
121. Una norma transgrede el artículo 14 Constitucional, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados tal derecho, lo que no ocurre cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.
122. Tratándose de la derogación de una norma, también es aplicable el referido principio, en tanto que debe evitar los abusos que por parte de las autoridades se pudieran presentar por la anulación de actos creados válidamente con anterioridad.
123. El artículo 151, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece los distintos tipos de deducciones personales que pueden hacer las personas físicas, además de las autorizadas en cada capítulo de dicha normativa.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

124. A su vez, del último párrafo, del artículo 151 referido, se derivan los límites impuestos a tales deducciones personales, pues se establece que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de ese artículo y del precepto 185, 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 el impuesto; que lo dispuesto con antelación, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III, del artículo 151 de la ley respectiva.
125. Con base en lo anterior, es de concluirse que resulta infundado el concepto de violación en estudio, en virtud de que la norma reclamada no modifica derechos o supuestos jurídicos ocurridos con anterioridad a su vigencia, pues aun cuando guardan cierta relación con la disposición anterior, ello no significa que el beneficio acaecido durante su vigencia esté siendo modificado con el nuevo supuesto que regula la deducción de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
126. En efecto, la norma reclamada únicamente establece las bases de deducción a las deducciones personales en que incurran las personas físicas que se realicen bajo su vigencia, sin que se desprenda que el legislador federal haya modificado el derecho a la deducción de aquellos gastos en que hayan incurrido los contribuyentes antes del primero de enero de dos mil catorce.
127. Esto es, aun cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce se incorporaron por el legislador nuevas bases para las deducciones personales de personas físicas, lo cierto es que ello no implica una modificación a las consecuencias derivadas de la norma que estuvo vigente con anterioridad, como lo alegan los quejosos, pues las erogaciones que hayan adquirido el carácter de deducibles hasta el ejercicio fiscal de dos mil trece, tienen la consecuencia de actualizar el supuesto normativo vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

128. De ahí que los argumentos que nos ocupan sean infundados, toda vez que con la incorporación de un nuevo supuesto para que la procedencia de las deducciones personales de personas físicas no vulnera algún derecho adquirido por los causantes del impuesto sobre la renta, como tampoco alguna consecuencia que se hubiera generado con motivo de los gastos incurridos con anterioridad a su vigencia.

129. Ahora bien, son inoperantes los argumentos de los quejosos en la parte que señalan que la decisión tomada respecto de adquirir una vivienda a través de un crédito hipotecario, adquirir un seguro de gastos médicos, programar una cirugía, contraer el costo de un tratamiento médico, puede ahora originar un perjuicio económico, ya que en su momento se realizó con base en una deducción al 100% para efectos del impuesto sobre la renta. Por lo que es injusto, absurdo, ilegal e inconstitucional que cada movimiento político que ocurre en nuestro país afecte las decisiones previamente tomadas por los gobernados.

130. La inoperancia anticipada obedece a que el tópico planteado está basado en conjeturas y situaciones hipotéticas que no son aptos para evidenciar la violación al texto constitucional.

131. En otra parte del quinto agravio, los quejosos cuestionan la omisión en que incurrió el juez de distrito en relación con el estudio del séptimo concepto de violación, en el que plantearon violación al principio de igualdad.

132. En dicho concepto de violación, los quejosos sostuvieron que la tabla contenida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece tasas del impuesto para las personas físicas que pueden ir hasta el 35%, mientras que conforme al artículo 9 de la referida ley dicho impuesto máximo será de hasta 30%.

133. Estableció que el legislador consideró conveniente gravar con un impuesto superior a las personas físicas que a las personas morales, sin ofrecer justificación constitucional para ello, lo cual transgrede el principio de igualdad

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

al otorgarse un trato desigual a personas que son jurídicamente iguales, sin que exista una razón que válidamente lo justifique.

134. Esta Primera Sala determina que el argumento en estudio resulta infundado. Lo anterior es así pues del análisis que se efectuó a la sentencia recurrida se advirtió que el juez de amparo sí se pronunció en relación con el tópico de desigualdad planteado por los quejosos respecto de la tasa de causación entre personas físicas y personas morales para efectos del impuesto sobre la renta.
135. El análisis de fondo efectuado por el juez de amparo se contiene en las fojas 70 a 75 de la sentencia recurrida, esencialmente se estableció por dicho juzgador que para considerar desigual un trato entre iguales el contribuyente tendría que encontrarse en una situación cuando menos comparable a la de otro sujeto, de manera que ante iguales circunstancias, la norma estableciera de manera injustificada consecuencias jurídicas diversas para cada uno de ellos, sin que en el caso en estudio se advierta que se surtía tal extremo.
136. La sentencia recurrida establece que en sentido contrario a lo expuesto por los quejosos ni aún en el aspecto formal derivado de la manera en 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 los quejosos y las personas morales, de ahí que se encuentre justificado el trato diferenciado establecido en los artículos 9 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
137. Si bien el juez de distrito no señaló expresamente que estudiaba el concepto de violación séptimo, materialmente se ocupó del planteamiento de desigualdad alegado por los quejosos entre personas físicas y personas morales respecto de las diferentes tasas de causación de impuesto sobre la renta, concluyendo en declarar infundado el argumento.
138. Ante tal situación esta Primera Sala concluye que no existió la omisión atribuida al juez de distrito, más aun, en virtud de que los quejosos no controvertieron el estudio de fondo contenido en la sentencia recurrida, deben quedar firmes los

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

razonamientos empleados al no haberse controvertido en el presente recurso de revisión.

VIII. REVISIÓN ADHESIVA

139. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado e inoperante de los argumentos esgrimidos por los recurrentes, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia.
140. Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente.
141. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a/J. 71/2006²³ de esta Primera Sala de rubro: ***“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”***.

IX. DECISIÓN

142. Al haberse agotado el análisis de los aspectos de constitucionalidad, de conformidad con todo lo razonado, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida en la materia competencia de esta Suprema Corte y; negar el amparo a los quejosos, solicitado en contra del artículos 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de uno de enero de dos mil catorce.

²³ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

AMPARO EN REVISIÓN 987/2017

Por lo expuesto y fundado se,

RESUELVE:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **Patricia Álvarez Marina y otros**, en contra de los artículos 151, fracción I, y último párrafo, y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TERCERO. Se declara sin materia el recurso de revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, devuélvase los autos relativos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 116 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, Y 110 Y 113 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EL ACUERDO GENERAL 11/2017, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.