

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2310/2023
QUEJOSA Y RECURRENTE: MATERIALES,
INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN, SOCIEDAD
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE

PONENTE: MINISTRO JUAN LUIS GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCÁ
SECRETARIO: VÍCTOR MANUEL ROCHA MERCADO
SECRETARIO AUXILIAR: ALBERTO MIRANDA BERNABÉ

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS”**¹; a continuación, se hace público el fragmento del **proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 2310/2023**, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

[...]

VI. ESTUDIO DE FONDO

41. La materia del presente asunto consiste en determinar si los agravios refutan las consideraciones por las cuales el tribunal colegiado determinó que el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil diecisiete no vulnera el principio de proporcionalidad de las penas, en la medida que dicho precepto entraña una condición para que los contribuyentes puedan aplicar deducciones y no una sanción administrativa respecto de la cual rija el artículo 22 de la Constitución Federal.

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, libro 12, noviembre de 2014, tomo I, página 61, registro 2007922.

42. Al respecto, esta Primera Sala considera **infundados** los argumentos en los cuales la recurrente aduce que, a diferencia de lo establecido en la sentencia recurrida, el precepto impugnado sí regula una sanción administrativa susceptible de ser analizada a la luz del principio de proporcionalidad de las penas, en su vertiente extendida al derecho administrativo sancionador.
43. Para demostrar lo infundado de ese agravio, debemos recordar que, por virtud del artículo 22 de la Constitución Federal,² la gravedad de las penas debe ser proporcional a la del hecho antijurídico y del grado de afectación al bien jurídico protegido, de manera que las penas más graves deben dirigirse a los tipos penales que protegen los bienes jurídicos más importantes.
44. Aun cuando la simple lectura del precepto constitucional aludido revela que está dirigido a la materia penal,³ esta Suprema Corte ha consolidado una línea jurisprudencial en el sentido de que los principios de esa materia válidamente pueden extenderse a otros campos del orden jurídico que, por su naturaleza, conllevan el ejercicio del *ius puniendi*, es decir, de la facultad punitiva o de castigo por parte del Estado.⁴

² “**Artículo 22.** Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. **Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado**”.

³ Al respecto, véase la jurisprudencia 1a./J. 3/2012 (9a.), de rubro: “**PENAS. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**”. Consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro V, febrero de 2012, Tomo 1, página 503 y registro digital 160280.

⁴ *Cfr.* P./J. 99/2006, de rubro: “**DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO**”. Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, agosto de 2006, página 1565 y registro digital 174488.

45. En ese sentido, destaca que el Tribunal Pleno al resolver la emblemática acción de inconstitucionalidad 4/2006⁵ estableció que, para la construcción de los principios del derecho administrativo sancionador es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del derecho penal, en tanto que ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene este de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos.
46. Así, en dicho precedente se explicó que el derecho administrativo sancionador implica la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones y omisiones antijurídicas, por lo cual la sanción administrativa es una función jurídica que tiene lugar como reacción a lo antijurídico, frente a la lesión del Derecho Administrativo.
47. Asimismo, se indicó que la sanción administrativa es un castigo infligido por los agentes del Estado a un administrado como consecuencia de una conducta tachada como ilícita por la ley. Este castigo puede consistir en la privación de un bien, de un derecho, la imposición de una obligación de pago de una multa, arresto, etcétera.
48. En este sentido, en el precedente invocado se expuso que la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con la sanción del orden penal (pena), toda vez que, como parte de la potestad punitiva del Estado, ambas figuras tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico.
49. Es decir, en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida bajo la advertencia de una eventual sanción, con

⁵ Aprobada por unanimidad de ocho votos y de la cual emanó la jurisprudencia ya citada P./J. 99/2006.

independencia de que esta última la imponga en un caso el tribunal y en otro la autoridad administrativa, pues ello constituye una diferencia jurídico-material entre los dos tipos de normas sancionatorias.

50. Sin embargo, el Tribunal Pleno también afirmó que la elección entre pena y sanción administrativa no es completamente disponible para el legislador, en tanto que es susceptible de ser controlable a través de un juicio de proporcionalidad y razonabilidad, en sede constitucional.
51. En consecuencia, se concluyó que, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, como son, entre otros: el principio de legalidad, el principio de *non bis in idem*, la presunción de inocencia, el principio de culpabilidad e incluso la prescripción de las sanciones; aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia **no pueda hacerse de forma automática, ya que la aplicación de dichos principios al procedimiento administrativo solo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.**
52. De igual forma, al resolver la contradicción de tesis 200/2013,⁶ el Tribunal Pleno refirió que, junto al derecho penal existe una manifestación con características semejantes a este, como lo es el procedimiento administrativo sancionador, mediante el cual el Estado ejerce su potestad punitiva y una persona pueda verse sancionada; es decir, constituye la facultad con la que cuenta el Estado para imponer penas, sanciones o medidas de seguridad ante la comisión de actos ilícitos.

⁶ En sesión de veintiocho de enero de dos mil catorce, por mayoría de nueve votos. Los señores ministros Aguilar Morales y Pérez Dayán votaron en contra.

53. Por otra parte, en la acción de inconstitucionalidad 139/2019, el Pleno reiteró que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador son manifestaciones de una misma potestad punitiva estatal, es decir, el *ius puniendi*. De ahí que los principios que limitan la potestad punitiva penal también son aplicables al derecho administrativo sancionador, pero con las modulaciones que sean necesarias derivadas de la necesidad de adaptarlos a las funciones y naturaleza propias del derecho administrativo.
54. A su vez, esta Primera Sala también se ha pronunciado respecto a que una de las manifestaciones de la potestad punitiva del Estado es precisamente el llamado “derecho administrativo sancionador”, el cual **parte de la preexistencia de un tipo administrativo, de modo tal que, cuando la acción u omisión se ajusta a él se actualiza la tipicidad de la conducta y, en consecuencia, da lugar a imponer la sanción administrativa conducente.**⁷
55. En el caso concreto, la recurrente argumenta que el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil diecisiete vulnera el principio de proporcionalidad de las penas, bajo la premisa fundamental de que prevé una sanción consistente en la pérdida del derecho a la deducción de las cantidades por las que el contribuyente debió retener y enterar los impuestos por parte de los terceros obligados por esa misma ley.
56. Además, la recurrente aduce que lo dispuesto en el artículo impugnado no solo es una consecuencia jurídica, sino que constituye una sanción administrativa, pues la pérdida del derecho a la deducción se trata de

⁷ Véase amparo en revisión 54/2016, página 58, aprobado en sesión de diez de agosto de dos mil dieciséis, por mayoría de tres votos de los señores ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (ponente), Jorge Mario Pardo Rebolledo y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. En contra de los emitidos por el ministro José Ramón Cossío Díaz y la ministra Norma Lucía Piña Hernández.

la privación coactiva (la pérdida) de un bien (del derecho a la deducción de una cantidad o cantidades de dinero), determinada por una autoridad facultada válidamente para ello (por el legislador y por la fiscalizadora) que sufre una persona (el contribuyente) como consecuencia de una conducta calificada como infractora (el incumplimiento de las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos).

57. Dichos planteamientos son **infundados**, tal y como se explicará a continuación.
58. El artículo 27, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil diecisiete prevé textualmente lo siguiente:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes **requisitos**:

[...]

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social

cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo. (**Énfasis agregado**)

59. De lo anterior se sigue, en lo que a esta resolución interesa, que para tener acceso a las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta se deben reunir ciertos requisitos, como lo es el relativo a cumplir con las obligaciones establecidas en dicha ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.
60. Así, para que el precepto impugnado pueda ser analizado a la luz del principio de proporcionalidad de las penas, en su versión extendida hacia el derecho administrativo sancionador, es requisito indispensable que efectivamente entrañe una sanción, lo cual supone la preexistencia de un tipo administrativo.
61. Verificar lo anterior es de suma relevancia, pues en *“el Ordenamiento Jurídico están previstas diversas consecuencias muy parecidas, e incluso idénticas, a las sanciones administrativas y es el caso que importa distinguirlas con absoluta precisión habida cuenta de que el régimen jurídico de las sanciones es exclusivo de ellas”*.⁸

⁸ Nieto García, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 5a. ed., Editorial Tecnos, España, 2018, p. 156.

62. Así, esta Primera Sala considera que el precepto impugnado no entraña una sanción administrativa al condicionar la validez de las deducciones respectivas al cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones de retener y enterar impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.
63. Por el contrario, la condición apuntada en realidad corresponde con un mero requisito legal para que de manera válida se pueda hacer efectiva una deducción por parte de los contribuyentes, lo que de ninguna forma puede ser examinado a la luz del principio de proporcionalidad de las penas previsto en el artículo 22 de la Constitución Federal.
64. Los requisitos para acceder a las deducciones autorizadas por la ley fiscal se distinguen de una sanción administrativa, porque aquellos no se tratan de la imposición de una acción coactiva con motivo de la comisión de una conducta infractora o que se repute como ilícita, sino que tienen como propósito condicionar la posibilidad de reducir la base gravable sobre la que se determina el impuesto sobre la renta.
65. En otras palabras, condicionar la procedencia de las deducciones al cumplimiento de ciertos requisitos de ninguna forma entraña la previsión de tipos administrativos, que es la precondition necesaria para hablar de sanciones administrativas.
66. Al respecto, esta Primera Sala ha sido consistente en referir que, si bien las deducciones constituyen una forma de atenuar la carga fiscal, en su diseño, el legislador tiene una amplia libertad de configuración, siempre que no se comprometan los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.⁹

⁹ En ese sentido, resulta ilustrativa la tesis 1a. LXVIII/2009, de rubro: "**RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL**

67. Además, esta Sala también se ha pronunciado sobre la validez de que el legislador establezca requisitos para poder realizar deducciones en el impuesto sobre la renta, afirmando que no se afecta el derecho de los contribuyentes a deducir las erogaciones autorizadas cuando se establecen condiciones para su ejercicio.¹⁰
68. De este modo, si bien el acceso a la deducción puede verse impedido cuando no se cumplen las condiciones o requisitos exigidos por la ley fiscal, ello no se traduce en la regulación de sanciones administrativas, máxime cuando la figura de las deducciones constituye un beneficio respecto del cual el legislador cuenta con una amplia libertad configurativa para asignar los requisitos que estime convenientes para que el contribuyente acceda a la disminución de su carga fiscal.
69. Aunado a lo anterior, esta Primera Sala observa que **el precepto impugnado no se encuentra inmerso en un procedimiento ejercido como una manifestación de la potestad punitiva del Estado y que pudiera derivar en la imposición de una pena o sanción**, pues la consecuencia de que no se pueda realizar la deducción debido al incumplimiento de los requisitos para acceder a la misma no se basa en la preexistencia de una conducta tachada como ilícita por la ley que amerite castigar al contribuyente (ejercicio del *ius puniendi*).
70. Ciertamente es que el incumplimiento de los requisitos legales para acceder a la deducción puede desencadenar su rechazo por parte de la autoridad hacendaria. Sin embargo, ello no será con motivo del

IMPUESTO RELATIVO". Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, mayo de 2009, página 93 y registro digital 167190.

¹⁰ Al respecto, véase el amparo en revisión 361/2019, resuelto el catorce de agosto de dos mil diecinueve por unanimidad de cinco votos de la ministra Norma Lucía Piña Hernández, y los ministros Luis María Aguilar Morales, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Juan Luis González Alcántara Carrancá (ponente).

despliegue de un procedimiento sancionador de la ley fiscal, en el que la autoridad pretenda verificar la actualización de algún *tipo administrativo* que detone el reproche o sanción administrativa por la comisión de un acto ilícito, en aras de salvaguardar el orden público y el interés general.

71. En realidad, el rechazo de la deducción solo obedecerá a la consecuencia lógica y natural de que el contribuyente no haya cumplimentado los requisitos que el legislador dispuso para que válidamente estuviera en condiciones de disminuir su carga fiscal.¹¹
72. Luego, si el rechazo de una deducción por no cumplir con los requisitos exigidos por la ley fiscal (entre ellos, que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones de retener y enterar impuestos a cargo de terceros) no deriva de un procedimiento sancionador cuya finalidad sea reprimir o castigar una conducta que se considere administrativamente ilícita, entonces no puede predicarse que al requisito previsto en el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta le resulta aplicable el principio de proporcionalidad de las penas, ni siquiera en una lectura a *contrario sensu* de dicho precepto legal, ni tampoco derivado de una aplicación extensiva de los principios del

¹¹ Esta premisa fundamental para distinguir las sanciones administrativas respecto del resto de consecuencias jurídicas también ha sido explorada en el derecho comparado. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional de España, al dictar la sentencia 48/2003, de doce de marzo de dos mil tres, apuntó lo siguiente: “(...) **para determinar si una consecuencia jurídica tiene o no carácter punitivo habrá que atender, ante todo, a la función que tiene encomendada en el sistema jurídico. De modo que si tiene una función represiva y con ella se restringen derechos como consecuencia de un ilícito, habremos de entender que se trata de una pena en sentido material; pero si en lugar de la represión concurren otras finalidades justificativas deberá descartarse la existencia de una pena, por más que se trate de una consecuencia gravosa (...) No basta, pues, la sola pretensión de constreñir al cumplimiento de un deber jurídico (como ocurre con las multas coercitivas) o de restablecer la legalidad conculcada frente a quien se desenvuelve sin observar las condiciones establecidas por el ordenamiento para el ejercicio de una determinada actividad. **Es preciso que, de manera autónoma o en concurrencia con esas pretensiones, el perjuicio causado responda a un sentido retributivo**”. (Énfasis agregado).**

derecho penal al derecho administrativo sancionador, como pretende la recurrente.¹²

73. En consecuencia, tal y como atinadamente se concluyó en la sentencia recurrida, el requisito para acceder a las deducciones previsto en el primer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulnera el principio de proporcionalidad de las penas, por no entrañar propiamente una sanción administrativa. De ahí que los argumentos en estudio sean **infundados**.
74. Por último, resultan **inoperantes** los argumentos en los que la recurrente aduce que el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil diecisiete vulnera el principio de proporcionalidad de las penas porque la autoridad fiscal cuenta con facultades para determinar las cantidades que el contribuyente omitió retener y enterar, en lugar de determinar el rechazo de la deducción.
75. La inoperancia de dicho planteamiento obedece a que, por una parte, solo reitera, en términos prácticamente literales, uno de los argumentos de su demanda de amparo y, además, está construido sobre la premisa ya desvirtuada en esta resolución, de que el precepto impugnado regula una sanción administrativa a la cual le resulta aplicable el principio de proporcionalidad de las penas.
76. Por lo demás, ya se apuntó que, tratándose de la previsión de requisitos o condiciones para acceder a las deducciones, el legislador cuenta con

¹² En ese sentido, véase la jurisprudencia 2a./J. 124/2018 (10a.), que esta Primera Sala comparte, de rubro: **“NORMAS DE DERECHO ADMINISTRATIVO. PARA QUE LES RESULTEN APLICABLES LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN AL DERECHO PENAL, ES NECESARIO QUE TENGAN LA CUALIDAD DE PERTENECER AL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR”**. Consultable en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 60, noviembre de 2018, Tomo II, página 897 y registro digital 2018501.

una amplia libertad configurativa, por lo cual, siempre que se respeten los principios aplicables al ámbito de la justicia tributaria, los tribunales de control constitucional están llamados a ser deferentes en el análisis de su diseño y configuración,¹³ máxime cuando la recurrente ni siquiera cuestionó el requisito respectivo desde el ámbito de los principios inherentes a la materia fiscal.

[...]

Notifíquese;...

¹³ En ese sentido, véase, por las razones que la informan, la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, de rubro y texto siguientes: **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.** Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. **Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma.** De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29 y registro 173957.