

AMPARO EN REVISIÓN: 934/2015
QUEJOSA: *****

ENCARGADO DE LA COMISIÓN 76 Y PONENTE:
MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA
COLABORÓ: ALBA MARÍA GARCÍA PACHECO

Vo. Bo.

Ministro:

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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO.- Por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Tamaulipas, ***** , en representación de ***** , demandó el amparo y la protección de la Justicia

Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Demandadas:

- 1. Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.**
- 2. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.**
- 3. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**

Actos Reclamados:

En el ámbito de sus respectivas competencias, se reclamó la iniciativa, discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de publicación del *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en específico el artículo 30, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO.- Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaba el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de catorce de febrero de dos mil catorce, el Juez Cuarto de Distrito en el Estado de Tamaulipas admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número *****.

Por acuerdo de fecha diecisiete de junio de dos mil catorce, se indicó que de conformidad con lo dispuesto en las circulares STCCNO/02/2014 y CAR 3/CCNO/2014, del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos, y en el Acuerdo General 54/2009 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que crea el Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila, así como los órganos jurisdiccionales que lo integrarán, los Juzgados Primero, Segundo y Tercero de dicho Centro Auxiliar, brindarán apoyo a todos los juzgados de Distrito de la República en la resolución de los juicios de amparo en los que se señale como acto reclamado, entre otros, 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”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece. Así, de acuerdo con la distribución en las referidas circulares se establece que el Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia el Saltillo, Coahuila, conformada por los Juzgados Primero, Segundo y Tercero, proporcionará apoyo al Circuito del Estado de Tamaulipas, una vez celebrada la audiencia constitucional. En tal virtud, al haberse celebrado la audiencia constitucional en el juicio de amparo *****, se envió el asunto al Juzgado de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región en turno, con sede en Saltillo, Coahuila, para su resolución.

Mediante auto de veinticuatro de junio de dos mil catorce emitido por el Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región, registró el asunto con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el veintidós de septiembre de dos mil catorce se dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con el punto resolutive siguiente:

“ÚNICO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ***, contra el acto que reclamó de las**

Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y el Presidente de la República, con residencia en México, Distrito Federal, consistente en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los motivos y razonamientos jurídicos expuestos en el considerando VI del presente fallo, para los efectos precisados en la parte final.”

CUARTO.- Trámite de los recursos de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del recurso promovido por el Presidente de la República, por conducto de su delegado, tocó conocer al Primer Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito. Por acuerdo emitido el diecinueve de enero de dos mil quince, el Magistrado Presidente admitió el recurso de revisión interpuesto y registró el asunto con el número *****. Asimismo, en auto de dieciséis de febrero de dos mil quince el Magistrado Presidente admitió el recurso de revisión adhesiva hecho valer por la parte quejosa.

El veintitrés de julio de dos mil quince el Primer Tribunal Colegiado del Decimonoveno Circuito pronunció sentencia, en el asunto registrado bajo el número ***** , determinando dejar a salvo la jurisdicción de este Alto Tribunal al subsistir el problema de constitucionalidad planteado en relación al artículo 30, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para dos mil catorce.

QUINTO. Trámite de los recursos de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de fecha siete de agosto de dos mil

quince, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó que ésta asumía su competencia originaria para conocer tanto del recurso de revisión que hace el delegado del Presidente de la Republica, así como de la revisión adhesiva formulada por el representante de la parte quejosa, el cual fue registrado como amparo en revisión **934/2015**; asimismo, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público de la Federación para los efectos legales conducentes.

En ese mismo auto, se indicó que conforme al Punto Primero del Acuerdo General Plenario 11/2010, que regula el sistema de comisiones de Secretarios de Estudio y Cuenta creadas por el Pleno de este Alto Tribunal, y mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó crear la comisión número 68, para el estudio de los asuntos en los que subsiste el problema de constitucionalidad del Decreto por el 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 Especial a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza, en términos de la sesión privada del Pleno de este

Alto Tribunal, de diecinueve de enero de dos mil quince, como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos; por lo que con fundamento en el punto segundo, último párrafo, primera parte, del citado acuerdo, se ordena reservar el turno de este asunto, sin que ello implique la suspensión del procedimiento, hasta en tanto este Máximo Tribunal emita criterio acerca del problema central que se aborda en el presente asunto.

En auto de veinticinco de febrero de dos mil dieciséis, el Ministro Presidente de este Alto Tribunal determinó, con fundamento en los artículos 14, fracción II, párrafo primero, primera parte, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en el párrafo segundo del punto Segundo de Acuerdo General 11/2010, del Tribunal Pleno; y en lo acordado por éste en su sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, tomando en cuenta la materia de constitucionalidad que subsiste en el presente asunto, precisada en el acuerdo del siete de agosto de dos mil quince, dado que ésta corresponde a la Comisión 76 “Impuesto sobre la Renta 2014 (Segunda)”, asignada al Señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, remitir el asunto a esa Comisión.

SEXTO. En sesión privada del trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los asuntos a cargo de diversas

comisiones, entre ellas la Comisión 76, se resuelvan por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de supervisar y aprobar los proyectos respectivos; por tanto, se da cuenta del recurso de revisión que nos ocupa a esta Primera Sala.

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

PRIMERO.- Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamó el artículo 30, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO.- Oportunidad de los recursos de revisión. No resulta necesario analizar la oportunidad en la interposición

del recurso de revisión hecho valer por el Delegado del Presidente de la República, habida cuenta que el Tribunal Colegiado¹ que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fue presentado en los términos legalmente establecidos.

Respecto del recurso de revisión adhesiva se advierte que el once de febrero de dos mil quince, la parte quejosa interpuso recurso de revisión adhesiva ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados del Decimonoveno Circuito.

Ahora bien, mediante acuerdo de dieciséis de febrero de dos mil quince, el Magistrado Presidente indicó que tomando en cuenta que en el auto en el cual se tuvo por admitido el recurso de revisión de fecha diecinueve de enero de dos mil quince, se omitió hacer referencia respecto al artículo 82 de la Ley de Amparo, en razón de lo cual acordó notificar a la parte que obtuvo sentencia favorable que puede adherirse a la revisión interpuesta, la cual deberá realizar dentro del plazo de cinco días, contados a partir del siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de ese proveído. Asimismo, en ese mismo auto se determinó admitir el recurso de revisión adhesiva interpuesto por la parte quejosa.

¹ Fojas 104 y 105 del A.R. *****.

Por lo expuesto, el recurso de revisión adhesiva se considera presentado en tiempo aun cuando se hizo valer antes de iniciado el plazo de cinco días que tenía para hacerlo. Al respecto, sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 41/2015 (10a.) emitida por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “*RECURSO DE RECLAMACIÓN. SU INTERPOSICIÓN NO ES EXTEMPORÁNEA SI SE REALIZA ANTES DE QUE INICIE EL PLAZO PARA HACERLO*”².

TERCERO.- Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) *********, es una persona moral que tiene por objeto principal la promoción y venta de contratos de servicios funerarios a futuro y en general toda clase de servicios funerarios.

²“*RECURSO DE RECLAMACIÓN. SU INTERPOSICIÓN NO ES EXTEMPORÁNEA SI SE REALIZA ANTES DE QUE INICIE EL PLAZO PARA HACERLO.* Conforme al artículo 104, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, el recurso de reclamación podrá interponerse por cualquiera de las partes, por escrito, dentro del término de tres días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada. Ahora bien, dicho numeral sólo refiere que el aludido medio de defensa no puede hacerse valer después de tres días, por tanto, no impide que el escrito correspondiente se presente antes de iniciado ese término. De ahí que si dicho recurso se interpone antes de que inicie el plazo para hacerlo, su presentación no es extemporánea.” (Época: Décima Época Registro: 2009408 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 19, Junio de 2015, Tomo I Materia(s): Común Tesis: 1a./J. 41/2015 (10a.) Página: 569)

Mediante el reclamado Decreto se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce.

b) Con motivo de lo anterior *****, solicitó el amparo al considerar que el artículo 30, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del principio de **equidad tributaria** en tanto sólo permite que los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, puedan deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos de esas obras o de la prestación del servicio; tratamiento que no está previsto para contribuyentes como la quejosa, la cual al igual que los sujetos previstos en la norma desarrolla actividades en las que los costos y gastos se incurren en años posteriores al en que se obtienen los ingresos.

De igual forma, estimó que el precepto reclamado es contrario al **principio de proporcionalidad** en tanto que la quejosa al no recibir el mismo trato que los contribuyentes en idéntica situación jurídica y hasta económica, está siendo gravada sobre una base irreal que no corresponde a su verdadera capacidad contributiva.

c) El Juez de Distrito determinó conceder el amparo a la quejosa para el efecto de que se permita a la quejosa operar el

sistema de deducciones de erogaciones estimadas previsto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) En contra de dicha determinación el Presidente de la República por conducto de su delegado, interpuso recurso de revisión.

II. Sentencia de la Juez de Distrito. El Juez de Distrito determinó, en lo conducente, lo que a continuación se resume:

- El artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, para sustentar lo anterior, indicó que basta con señalar lo resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en la Tesis: 2a. CXV/2002, de rubro y texto siguientes:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 31 Y CUARTO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL LIMITAR ÚNICAMENTE A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS TURÍSTICOS DEL SISTEMA DE TIEMPO COMPARTIDO, LA OPCIÓN DE DEDUCIR LAS EROGACIONES ESTIMADAS RELATIVAS A LOS COSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO. Los numerales citados establecen que los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los

prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de ellas, señalando el procedimiento que debe seguirse para determinar tales erogaciones; y que esa opción sólo podrá ejercerse por las obras o por la prestación del servicio turístico de tiempo compartido que se inicien a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y siete, así como que los contribuyentes que hubieren optado por la aplicación del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, podrán continuar ejerciendo dicha opción hasta el ejercicio en que terminen de acumular los ingresos derivados de las obras o de la prestación de los servicios por las que hubieran ejercido la opción citada; al establecer lo anterior, dichos preceptos violan el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, tratándose de la prestación de servicios, limitan el ejercicio de la opción de deducir las erogaciones relativas a los costos directos e indirectos causados por dicha prestación, únicamente a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo compartido, excluyendo a los contribuyentes que prestan otro tipo de servicios a futuro, sin que exista una justificación válida para ello; es decir, discriminan arbitrariamente entre situaciones jurídicas objetivamente iguales.” (Época: Novena Época Registro: 185903 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVI, Septiembre de 2002 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 2a. CXV/2002 Página: 350)

Al efecto, indicó que se analizó la constitucionalidad de los artículos 31 y cuarto transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada el uno de enero de dos mil dos, siendo que el texto del referido artículo 31 es esencialmente el mismo que el del reclamado artículo 30.

- Por virtud de lo anterior, señala que se está frente al mismo sistema de deducciones de erogaciones estimadas que, en su momento, fue analizado por la Segunda Sala de Alto Tribunal, dado que el texto de las disposiciones en que se prevén es idéntico.

Al respecto, señala que al resolverse el amparo directo en revisión 371/2001, la *ratio decidendi* para declarar inconstitucional el sistema de deducciones de erogaciones estimadas, descansa en la violación al principio de equidad tributaria, pues de forma injustificada el legislador estableció que sólo las empresas turísticas prestadoras del servicio de tiempo compartido podrían realizar dichas deducciones, distinción que no encontraba una justificación objetiva y válida, de ahí que la exclusión de dichos sistemas de deducciones respecto de los prestadores de servicios funerarios transgredía el referido principio de justicia tributaria.

Ello es suficiente para establecer que el sistema de deducciones de erogaciones estimadas, es contrario al principio

de equidad tributaria, pues la porción normativa excluye de la posibilidad de operar dicho sistema de deducciones a cualquier otro tipo de contribuyente que preste servicios al futuro, sin que exista una justificación válida para ello; en la inteligencia de que el aludido principio de equidad tributaria en su más pura expresión se puede definir como la necesidad de que las normas fiscales otorguen un trato igual a todos los que se encuentran en un plano de igualdad.

- Precisa que al igual que en el caso que se analiza, el amparo directo en revisión resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal fue promovido por una persona jurídica que se dedica a la prestación de servicios funerarios a futuro, lo que pone de relieve que tanto el asunto en estudio como el examinado por la Segunda Sala, se promovieron por personas jurídicas prestadoras de servicios funerarios, aspecto que robustece la aplicabilidad del argumento que se sostiene en el fallo.

- Consideró que ante lo fundado del concepto de violación analizado, en el que se demostró que la porción normativa es contraria al principio tributario de equidad, se concedió el amparo para el efecto de que se le permita a la quejosa operar el sistema de deducciones de erogaciones estimadas previsto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Finalmente, precisó que si bien la quejosa promovió el juicio de amparo tildando de inconstitucional el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual prevé el sistema de deducciones de erogaciones estimadas, por lo que podría pensarse a *prima facie* que el juicio resulta improcedente, pues conforme a la mecánica tributaria del impuesto sobre la renta las deducciones permitidas sólo se hacen efectivas hasta la declaración anual; sin embargo, no debe perderse de vista que dichas deducciones sólo las pueden realizar los prestadores del servicio turístico de tiempo compartido, en esa virtud no resultaba necesario que la accionante del amparo aguardara hasta el final del ejercicio, pues incluso en ese momento, la norma no le sería aplicada, de ahí que, la norma reclamada le generó un perjuicio con motivo de su sola entrada en vigor, en la inteligencia de que se tilda de inequitativa.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión interpuesto por el Presidente de la República.

Agravio Primero. La sentencia recurrida vulnera los artículos 74 y 75, en relación con los diversos 61, fracción XII, y 63, fracción V, de la Ley de Amparo, en razón de que el A quo no analizó de manera correcta, el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que la quejosa no demostró ubicarse en el supuesto normativo, al ser indudable que la

deducción se materializa hasta la presentación de la declaración anual, por lo que la impetrante no acreditó su interés jurídico.

Agravio Segundo. La sentencia recurrida es violatoria de lo dispuesto por los artículos 61, fracción XXIII, en relación con los diversos 63, fracción V, y 77 de la Ley de Amparo, en razón de que el A quo no analizó de manera correcta el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues es evidente que no se pueden concretar los efectos del juicio de amparo.

Agravio Tercero. Contrario a lo manifestado por el A quo las empresas turísticas prestadoras de servicio de tiempo compartido, así como las prestadoras de servicios funerarios, no se encuentran en el mismo plano jurídico, ya que es claro que los efectos jurídicos de ambos contratos de prestación de servicios tienen efectos diferentes, a saber: las prestadoras de servicio de tiempo compartido celebran un contrato de tracto sucesivo, es decir, sus efectos se materializan en diversos momentos, cuando el contratante utiliza los servicios pactados, además de que dicha prestación de servicios tiene una fecha cierta en la que se llevará a cabo, lo cual no ocurre tratándose de las prestadoras de servicios funerarios, ya que en este caso el servicio contratado se llevará a cabo una sola vez, es decir, se caracteriza por ser instantáneo, ya que sus efectos surten una sola vez y en fecha incierta, de donde se advierte la diferencia de la naturaleza jurídica de ambos contratos.

Precisa que el contrato de tiempo compartido tiene como finalidad compartir una cosa, servicios, administración, por tiempos programados, por lo cual confluyen un número importante de sujetos y se da el fenómeno de la multipropiedad, ya que varias personas concurren en una situación de cotitularidad del derecho atribuido: de propiedad, de goce real o un derecho personal, según sea el cauce jurídico establecido. Situación que no ocurre con las prestadoras de servicios funerarios, ello debido a la naturaleza jurídica del contrato al ser de efectos instantáneos.

Argumenta que entre las características del contrato de servicios funerarios, es de suma importancia marcar que la fecha de cumplimiento del contrato es incierta e indeterminada, por lo que se desconoce el monto de costo de los insumos directos que se requerirán para su prestación, existiendo una diferencia de tiempo entre la fecha en que las prestadoras de servicios funerarios perciben los ingresos derivados de su actividad y la fecha en que se realizan las erogaciones propias de la prestación del servicio contratado; por lo que en materia contable no tiene la certeza de los costos del insumo para poder estar en posibilidad de hacer la deducción que de manera incorrecta concedió el A quo.

Sostiene que el turismo es un eje importante para el desarrollo del país, ya que genera una gran derrama económica, por lo cual es de gran importancia establecer incentivos fiscales para su crecimiento y desarrollo; señala que dicha situación se plasma en el Plan Nacional de Desarrollo dos mil trece-dos mil dieciocho y en el Programa Sectorial de Turismo dos mil trece-dos mil dieciocho.

Precisa que el fomento al turismo es tan relevante para la economía nacional, que se ha trabajado en una alineación de las metas nacionales respecto al turismo, lo que ha generado se tracen dos estrategias que están encaminadas a dicho incentivo fiscal, a saber: “**Estrategia 4.11.3. Fomentar un mayor flujo de inversiones y financiamiento en el sector turismo y la promoción eficaz de los destinos turísticos**”; y “**Estrategia 4.11.4. Impulsar la sustentabilidad y que los ingresos generados por el turismo sean fuente de bienestar social**”.

Por lo anterior, indica que es de suma importancia para la economía nacional el fomento al turismo mediante incentivos fiscales, lo cual no ocurre con las prestadoras de servicios funerarios.

Así, estima que por lo que respecta al condicionamiento de la deducción establecida en el numeral impugnado, se

encuentra plenamente justificado en razón de las diversas naturalezas jurídicas de ambos contratos.

En tal virtud, considera que no existe violación al principio de equidad, pues la limitación del numeral reclamado sí tiene una justificación.

Agravio Cuarto. Estima que le causa agravio el análisis que hace el A quo respecto del artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que en el considerando cuarto pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal, no es de carácter estricto, sino flexible o amplio.

Esto es, el análisis que realiza el A quo respecto del reclamado artículo 30 lo realiza de manera estricta, sin considerar que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario a fin de vulnerar la libertad política del legislador.

Considera que la aplicación del principio de equidad por parte de los órganos jurisdiccionales, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación; es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida para cumplir tal finalidad.

De igual forma señala que, en relación con las deducciones que deben ser reconocidas por el legislador en el diseño de la Ley del Impuesto sobre la Renta –dentro del marco de su libre configuración legislativa- este Alto Tribunal ha resuelto que son aquellas que se encuentran relacionadas con la producción del ingreso, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria.

Estima que el A quo se aparta de las premisas contenidas en los criterios señalados en las tesis 1a. XIV/2009, 1a.CII/2010 y 1a./J. 84/2006, pues un análisis de intensidad débil solamente implica que se persiga una finalidad permitida por la Constitución General, a través de medidas adecuadas para tal fin, sin que sea necesario determinar si son las idóneas en dicho sentido.

Señala que las razones del legislador cumplen con lo destacado por este Alto Tribunal, ya que persiguen una finalidad permitida por la Constitución, a saber:

- 1) El legislador prevé simplificar el régimen fiscal que permite aplicar las deducciones por gastos futuros de manera correspondiente con la obtención de ingresos, a fin de generar una mayor recaudación, lo cual es acorde con la Carta Magna, ya que el artículo 31, fracción IV,

establece la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al gasto público.

2) La simplificación que el legislador propone para hacer más sencillo el cálculo y limitar su aplicación, resulta un beneficio en las políticas tributarias, ya que se hace más sencilla la labor de revisión por parte de la autoridad, lo cual es compatible con el mismo artículo 31, fracción IV, para lograr una mayor recaudación, así también reduce tiempos en el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, sobre las operaciones correspondientes a los contribuyentes que tributan bajo ese esquema.

3) El legislador propuso limitar su aplicación para aquellos contribuyentes cuyas operaciones corresponden al propósito de este esquema, que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores de servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Pues para dichas figuras inicialmente se pensó dicho sistema de deducciones, que data de 1990, con la finalidad de estimular a dichos sectores, y así cumplir con el papel fundamental del Estado en cuanto a la rectoría económica prevista en el artículo 28 constitucional, mediante el fomento a la inversión.

4) Da más precisión a los conceptos que se pueden incluir en la estimación que permite este régimen y se reduce el margen de error de dichas estimaciones de diez por ciento a cinco por ciento, ya que al tener identificado al sector al que se le permite tributar bajo este esquema de deducciones, la autoridad fiscal ejerce un mayor control y apoyo a los mismos, en directa relación a la rectoría económica que ejerce el Estado de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 28 constitucional.

Al respecto, estima que los argumentos expuestos por el legislador justifican la exclusión de los prestadores de servicios funerarios para ejercer la opción a deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de la prestación de estos servicios, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de los mismos, al considerar que aquellos resultan complejos además de ser difícil su revisión por la autoridad administrativa ante la incertidumbre de la estimación de las erogaciones. Así, es claro que el legislador al realizar dichas modificaciones tiene objetivos válidos y afines con la propia Constitución General, por lo que en un examen laxo como debe aplicarse a las normas tributarias, resulta constitucionalmente válido.

Estima que el análisis estricto que realizó el A quo es contrario al criterio jurisprudencial sostenido en la acción de

inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada, en la cual se resolvió que tratándose de normas tributarias, el juicio de razonabilidad o escrutinio realizado por el juzgador, debe ser laxo o de baja intensidad, a fin de no invadir competencias propias del poder legislativo, sin que sea necesario que exista una motivación reforzada por parte del Poder Legislativo; en tal virtud, el legislador no tiene la obligación de explicar cada uno de los elementos y factores que consideró aplicables para establecer cierto contenido normativo, sino por el contrario basta con un mínimo de justificación de las medidas implementadas.

Así, sostiene que el A quo al analizar la constitucionalidad de la norma reclamada aplicó un análisis riguroso de la medida legislativa y con ello forzó el análisis de razonabilidad de la medida a una consecuencia ilegal.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. Determinó que los agravios que la recurrente hace valer respecto a la improcedencia del juicio de amparo resultan infundados.

Al efecto indica que es infundado el **primer agravio primero** en tanto la parte quejosa sí se ubica en el supuesto de la norma reclamada. De igual forma indica que la quejosa no debe aguardar hasta la presentación de la declaración anual para estar en aptitud de impugnar el artículo 30, párrafo

primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que la prohibición de deducir a las erogaciones estimadas relativas a los costos directos de las obras o de la prestación del servicio en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, dicha prescripción resulta obligatoria desde su entrada en vigor, independientemente de que la deducción, de proceder, no sea llevada a cabo sino hasta la declaración anual.

Por tanto, en el caso **sí es factible concretar los efectos del amparo** en una eventual, pues, como lo resolvió el Juez de Distrito, los actos reclamados consistentes en la aprobación, discusión y expedición del Decreto legislativo por el que se creó el artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son de índole positiva, por lo que los efectos de una eventual concesión del amparo, consistirán en restituir al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.

Así, una vez que señaló que no habiendo causas de improcedencia pendientes de analizar, al haber sido desestimadas y analizadas por el Juez de Distrito en la sentencia recurrida, ni advertir oficiosamente alguna otra que deba resolverse, determinó carecer de competencia para conocer del examen de constitucionalidad del artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda

vez que no se trata de normas federales respecto de las que se hubiera emitido jurisprudencia por parte de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ni criterio aislado que oriente a ese Tribunal del modo en que debe ser resulta la controversia planteada.

IV. Revisión Adhesiva. Resulta innecesario sintetizar los agravios que hace valer la parte quejosa, dado el sentido que regirá en la presente resolución.

CUARTO.- Consideraciones y fundamentos. A continuación se analiza si los argumentos esgrimidos en el recurso de revisión interpuesto por el Presidente de la República por conducto de su delegado, son suficientes para revocar la sentencia recurrida.

Agravios y norma reclamada. Los agravios que la recurrente esgrime para demostrar la constitucionalidad del artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta fundamentalmente son:

- Las empresas turísticas prestadoras de servicio de tiempo compartido, así como las prestadoras de servicios funerarios, no se encuentran en el mismo plano jurídico, ya que los efectos jurídicos de ambos contratos de prestación de servicios tienen efectos diferentes, a saber, las prestadoras de servicio de tiempo compartido celebran un contrato de tracto sucesivo, además de que dicha prestación de servicios tiene una fecha cierta en la que se llevará a cabo, lo cual no ocurre tratándose de las prestadoras de servicios funerarios, ya que en este caso el servicio contratado se llevará a cabo una sola vez, además que sus efectos surten una

sola vez y en fecha incierta, de donde se advierte la diferencia de la naturaleza jurídicas de ambos contratos.

- Precisa que en el contrato de tiempo compartido se da el fenómeno de la multipropiedad, lo cual no ocurre con las prestadoras de servicios funerarios.

- En el contrato de servicios funerarios la fecha de cumplimiento del contrato es incierta e indeterminada, por lo que se desconoce el monto de costo de los insumos directos que se requerirán para su prestación.

- El turismo es un eje importante para el desarrollo del país, ya que genera una gran derrama económica, por lo cual es de gran importancia establecer incentivos fiscales para su crecimiento y desarrollo; lo cual no ocurre con las prestadoras de servicios funerarios.

- Así, por lo que respecta al condicionamiento de la deducción establecida en el numeral impugnado, se encuentra plenamente justificado en razón de las diversas naturalezas jurídicas de ambos contratos, por lo que no existe violación al principio de equidad, pues la limitación del numeral reclamado sí tiene una justificación.

- Le causa agravio el análisis que hace el A quo respecto del artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal, no es de carácter estricto, sino flexible o amplio.

- Las razones que el legislador señala cumplen con lo destacado por este Alto Tribunal, ya que persiguen una finalidad permitida por la Constitución, puesto que justifican la exclusión de los prestadores de servicios funerarios para ejercer la opción a deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de la prestación de estos servicios, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de los mismos, al considerar que aquellos resultan complejos además de ser difícil su revisión por la autoridad administrativa ante la incertidumbre de la estimación de las erogaciones.

- Estima que el análisis estricto que realizó el A quo es contrario al criterio jurisprudencial sostenido en la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada, en la cual se resolvió que tratándose de normas tributarias, el juicio de razonabilidad o escrutinio realizado por el juzgador, debe ser laxo o de baja

intensidad, a fin de no invadir competencias propias del poder legislativo, sin que sea necesario que exista una motivación reforzada por parte del poder legislativo.

Para emprender el análisis de constitucionalidad respecto del artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es indispensable transcribir lo que dicha norma expresamente dispone, a saber:

*“**Artículo 30.** Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 y 25 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.*

(...)”

Conforme a lo anterior, se advierte que la norma reclamada **establece un régimen optativo**, esto es, permite que un determinado conjunto de contribuyentes puedan elegir entre deducir en el mismo **ejercicio las erogaciones**

realizadas u optar por deducirlas en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.

Los sujetos que pueden aplicar dicha opción son aquéllos que realicen: (i) obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes; (ii) contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación; y, (ii) presten el servicio turístico del sistema de tiempo compartido.

Debe destacarse también que el segundo párrafo del reclamado artículo 30 expresamente dispone que en este esquema opcional **no se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones** y las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en la ley³.

³(...)

No se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el párrafo anterior, la deducción de las inversiones y las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, las cuales se deducirán conforme a lo dispuesto por la Sección III de este Capítulo ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. Los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio turístico de tiempo compartido podrán considerar dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones correspondientes a los inmuebles destinados a la prestación de dichos servicios, en los términos del artículo 31 de esta Ley.

(...)"

Ahora bien, toda vez que la norma en estudio establece una opción, la cual, básicamente consiste en permitir que determinados contribuyentes puedan elegir el momento en que deducirán sus erogaciones, es indispensable precisar que esta Primera Sala ha emitido jurisprudencia en la que ha sostenido que en aquellos casos en los que los causantes reclamen un determinado esquema tributario opcional al cual no tienen acceso, dado los términos de la configuración de su ámbito personal, aduciendo su exclusión del mismo, como una violación al principio de equidad o al derecho fundamental de igualdad, su análisis resulta ineludible para el juzgador constitucional, a fin de que el diseño del régimen optativo no sea el motivo para introducir un trato discriminatorio.⁴⁴

⁴⁴ **REGÍMENES OPTATIVOS. SUPUESTOS EN LOS CUALES NO SE ACTUALIZA LA INOPERANCIA DE LOS ARGUMENTOS Y PUEDE ANALIZARSE SU CONSTITUCIONALIDAD.** Las disposiciones que establecen opciones a favor de los contribuyentes deben someterse a un escrutinio constitucional a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción y al contenido de ésta traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas. Al efecto, deberá realizarse un ejercicio que consta de cuatro pasos: 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos "nominales" frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En caso de que los principios de justicia tributaria efectivamente demanden el otorgamiento del tratamiento introducido de manera optativa, ello implicará que el beneficio señalado como "nominal" y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor -finalmente, no es un "beneficio"-, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales, caso en el cual la medida de que se trate sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues sólo así podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador. Por el contrario, si no se trata de una medida demandada por las garantías tributarias, sino que el esquema se genera en atención a razones extrafiscales o a alguna finalidad o intención del legislador de naturaleza diversa, entonces los argumentos enderezados por los particulares en contra del esquema alternativo que han elegido, serán inoperantes. Lo anterior resulta lógico y acorde, tanto a la naturaleza del juicio en sede constitucional que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como a la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes, debiéndose respetar la libertad

Al respecto, el Tribunal Pleno ha determinado que para poder cumplir con el principio de equidad tributaria el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁵

*de configuración con que cuenta el Congreso en el marco de sus atribuciones. En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo de su elección, no corresponde al Máximo Tribunal del país proceder a su revisión, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría o los requisitos que deben cumplirse, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia. **Debe precisarse que el estándar descrito no es aplicable en aquellos casos en los que los causantes reclamen un determinado esquema tributario opcional al cual no tienen acceso, dados los términos de la configuración de su ámbito personal, aduciendo su exclusión del mismo, como una violación a las garantías de equidad o igualdad, toda vez que el análisis que sobre el particular se efectúe resulta ineludible para el juzgador constitucional, a fin de que el diseño del régimen optativo no sea el motivo para introducir un trato discriminatorio.**" (Época: Novena Época Registro: 171369 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Septiembre de 2007 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 1a./J. 132/2007 Página: 296)*

⁵⁴ **IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** *De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales." (Época: Novena Época Registro: 192290 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de*

Así, para dilucidar si con la categoría de contribuyentes que el legislador crea en la norma reclamada, efectivamente se busca cumplir el principio de equidad tributaria, es menester analizar si esa decisión se sustenta en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente. Al respecto, debe considerarse que es criterio de esta Primera Sala que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, **la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta**; ello toda vez que un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, dado que 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 necesarias⁶.

la Federación y su Gaceta Tomo XI, Marzo de 2000 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 24/2000 Página:35)

⁶⁴ **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 ESCRITO 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*

De igual forma es aplicable al estudio del presente asunto, el criterio del Tribunal Pleno en el cual ha sostenido que para emitir un juicio de constitucionalidad respecto de normas que establecen un trato diferenciado no es indispensable que en el proceso legislativo se hayan expresado las razones que justifican esa determinación, pues la autoridad jurisdiccional competente deberá analizar tales normas a la luz de los principios constitucionales y atento a los argumentos expuestos por los interesados para determinar si resultan o no contrarias a la Constitución General⁷.

*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.” (Época: Novena Época Registro: 173957 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: **Jurisprudencia** Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Noviembre de 2006 Materia(s): Constitucional Tesis: **1a./J. 84/2006** Página: 29)*

⁷⁴ **NORMAS TRIBUTARIAS QUE ESTABLECEN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN CIRCUNSTANCIAS SIMILARES. LAS RAZONES TENDENTES A EXPLICARLO PUEDEN EXPONERSE EN EL INFORME JUSTIFICADO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el requisito de motivación de los actos legislativos se satisface cuando las leyes se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sin que ello implique que todas y cada una de las disposiciones que integran una ley deban ser materia de una motivación específica. Asimismo, ha considerado que para emitir un juicio de constitucionalidad respecto de normas que establecen un trato diferenciado no es indispensable que en el proceso legislativo se hayan expresado las razones que justifican esa determinación, pues la autoridad jurisdiccional competente deberá analizar tales normas a la luz de los principios constitucionales y atento a los argumentos expuestos por los interesados para determinar si resultan o no contrarias a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En congruencia con lo anterior, si el Poder Legislativo no está constitucionalmente obligado a exponer una motivación específica y concreta para cada precepto, debe dársele oportunidad de expresar los argumentos correspondientes en el informe justificado, los cuales deberán ser atendidos por el juzgador. Sostener lo contrario implicaría dejar inaudita y en estado de indefensión a la autoridad legislativa pues, por una parte, se le exime de la obligación de aportar una motivación específica en el proceso legislativo que

Antecedentes de la norma reclamada. La indagación de los motivos que llevaron al legislador a la creación de la categoría de contribuyentes que nos ocupa, implica acudir a los antecedentes legislativos del precepto impugnado.

Así, se advierte que la primera referencia del artículo reclamado se ubica en el numeral 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que se adicionó el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, el cual expresamente establecía:

“Artículo 31.- Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble o mueble, así como los que enajenen lotes en fraccionamientos que obtengan los ingresos por esos bienes en varios ejercicios, podrán deducir las erogaciones correspondientes, en los ejercicios en que obtengan los ingresos, en la misma proporción que los percibidos en el ejercicio representen del ingreso total.

Para los efectos del párrafo anterior, el contribuyente podrá estimar el monto de las erogaciones en las que incurrirá en futuros ejercicios en relación con el ingreso que perciba. En el ejercicio en que el contribuyente entregue el bien, determinará la diferencia entre las erogaciones realmente efectuadas y las que hubiera estimado. Si las erogaciones estimadas resultaren mayores que las realmente efectuadas, la diferencia se incluirá en los ejercicios que correspondan en la proporción en que se percibieron los ingresos.

culmina con la expedición del ordenamiento legal cuestionado y, por otra, se haría caso omiso de las razones que se aportan en el juicio para justificar la distinción de trato. Cabe precisar que ese proceder dota a los justiciables de mayor seguridad jurídica, pues se logra un mejor control de la regularidad constitucional en la medida en que el órgano jurisdiccional competente contará con más elementos de juicio, lo que le permitirá adoptar una determinación de mayor rigor técnico y jurídico, máxime cuando es el órgano creador de la norma -es decir, el que mejor conoce los motivos tomados en cuenta para su emisión- quien aporta elementos para hacer un análisis constitucional más completo.” (Época: Novena Época Registro: 164749 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXI, Abril de 2010 Materia(s): Administrativa Tesis: P./J. 35/2010 Página: 6)

Cuando la diferencia no exceda del 10% se incluirá en el ejercicio en que se entregue el bien de que se trate.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de inversiones, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. (Énfasis añadido)

Dicha norma se derogó el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, al efecto, en la correspondiente iniciativa que reformó diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente se refirió lo siguiente:

“Con el objeto de simplificar el tratamiento fiscal de los contribuyentes que celebren contratos de obra, se deroga el artículo 31 que contenía las reglas para la determinación del costo.”⁸

Dicho artículo 31 se adiciona nuevamente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el veintiocho de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, para disponer expresamente lo siguiente:

“Artículo 31.- Los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios, así como los fraccionadores de lotes que obtengan ingresos por la enajenación de dichos bienes en varios ejercicios podrán deducir las erogaciones relativas a dichas operaciones, en los ejercicios en que obtengan los ingresos, en la misma proporción que los percibidos en el ejercicio representen respecto del ingreso total. Lo anterior se aplicará en lugar de lo dispuesto por la fracción II del artículo 22 de esta Ley.

Para los efectos de la diferencia a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes podrán estimar el monto de las erogaciones

⁸Cámara de Diputados, Diario de los debates, Legislatura LIII - Año III - Período Ordinario - Fecha 19871117 - Número de Diario 27, AÑO III México, D. F., martes 17 de noviembre de 1987 NÚM. 27, <http://cronica.diputados.gob.mx/>

directas de la obra en las que incurrirán en futuros ejercicios. En los casos en los que varíen los elementos considerados para formular la estimación, el contribuyente deberá modificar en el ejercicio en el que ocurra dicha variación, el monto de las erogaciones estimadas deducidas en ejercicios anteriores. Si de la modificación resulta que las erogaciones estimadas que fueron deducidas en ejercicios anteriores exceden en un 10% a las determinadas conforme a la nueva estimación o al efectivamente erogado a la entrega del bien, se pagarán recargos sobre la diferencia en los términos de Ley a partir del día en que se presentó o debió presentar la declaración del ejercicio en que se dedujeron las erogaciones.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes actualizarán en cada ejercicio el valor de adquisición de los terrenos, el de los materiales adquiridos para construir el bien objeto de la enajenación, los ingresos y las deducciones estimadas, por el período comprendido desde el mes en que se adquirieron, se obtuvieron o se estimaron, según sea el caso, hasta el sexto mes del ejercicio en que terminen de acumular los ingresos derivados de la enajenación de los inmuebles o lotes a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de inversiones, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. (Énfasis añadido)

En la respectiva exposición de motivos expresamente se señalaron los siguientes aspectos:

“Conforme al esquema establecido en la ley, para reconocer el momento de la acumulación de los ingresos y de la deducción de los costos inherentes, se da por hecho que las mercancías adquiridas o producidas se enajenan en el ciclo de operación normal de las empresas. Sin embargo hay sectores de la economía en que este hecho no se da en el mismo ciclo, como es en el caso de los fraccionadores de lotes y de las empresas que operan desarrollos inmobiliarios, donde previamente a la comercialización del bien que producen, se efectúan grandes inversiones a lo largo de dos, tres o más años, y los ingresos se empiezan a generar con posterioridad, ocasionando que las cuantiosas pérdidas fiscales que se generan en los años de desembolsos puedan llegar a perderse por la limitante que contiene la ley para la deducción de pérdidas.

Por lo anterior y considerando las peculiares características de operación de los giros señalados, esta comisión considera necesario diseñar un procedimiento que permita una adecuada congruencia en los momentos de deducción y acumulación, por lo que esta comisión propone la incorporación en ley de un artículo 31 con el texto siguiente: (...)”⁹ (Énfasis añadido)

Lo expuesto en la referida exposición de motivos debe leerse en conjunto con el diseño normativo vigente en el ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y ocho, el cual si bien permitía que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio se disminuyera de la utilidad fiscal, ello se limitaba a los cinco ejercicios siguientes¹⁰.

Consecuentemente, tal como se desprende de la mencionada exposición de motivos, dicha limitante es una de las principales razones por las que el legislador introdujo el régimen opcional en comento, en tanto observó que los contribuyentes que realizaban desarrollos inmobiliarios y los fraccionadores de lotes, constituían casos en los que previamente a la comercialización de los bienes, se efectuaban

⁹ <http://cronica.diputados.gob.mx/> Diario de los Debates, número 8, miércoles 15 de noviembre de 1989, Presentada por el Ejecutivo Federal. Turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público.

¹⁰ El artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos ochenta y nueve, en la parte que interesa disponía:

“Artículo 55.- La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

*La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.
(...)”*

grandes inversiones a lo largo de varios años y los ingresos se generaban con posterioridad, lo cual podía ocasionar que las cuantiosas pérdidas fiscales que se generan en los años de desembolsos se pudieran llegar a perder por la limitante que contenía la ley para la deducción de pérdidas.

Seguidamente, el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa se reformó nuevamente el artículo 31, derivado de lo cual se incluyó a los contribuyentes del sistema turístico de tiempo compartido dentro del esquema opcional, al respecto dicho artículo disponía:

“Artículo 31.- Los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios, los fraccionadores de lotes, así como los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrá deducir las erogaciones relativas a dichas operaciones en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas. Dichas deducciones se efectuarán en la proporción que los ingresos percibidos en el ejercicio representen respecto del ingreso total.

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes podrán estimar el monto de las erogaciones directas en las que incurrirán en futuros ejercicios. En los casos en los que varíen los elementos considerados para formular la estimación, el contribuyente deberá modificar en el ejercicio en el que ocurra dicha variación, el monto de las erogaciones estimadas deducidos en ejercicios anteriores. Si de la modificación resulta que las erogaciones estimadas que fueron deducidas en ejercicios anteriores exceden en un 10% a las determinadas conforme a la nueva estimación o a lo efectivamente erogado, se pagarán recargos sobre la diferencia en los términos de Ley a partir del día en que se presentó o debió presentar la declaración del ejercicio en que se dedujeron las erogaciones estimadas.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes actualizarán en cada ejercicio el valor de adquisición de los terrenos, las erogaciones, los ingresos y las deducciones estimadas, por el periodo comprendido desde el mes en que se adquirieron, se efectuaron, se obtuvieron o se estimaron, según sea el caso, hasta el sexto mes del ejercicio en que termine de acumular los ingresos derivados de las operaciones a que se refiere este artículo.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de inversiones, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. (Énfasis añadido)

Con fecha veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno se **modificó el multicitado artículo 31, con motivo de lo cual se señala a los prestadores de servicios como sujetos que pueden acudir a la opción que establecía dicha norma y se deroga el último de sus párrafos, en el que expresamente se señala que lo dispuesto en la disposición en comento no resultaba aplicable tratándose de inversiones;** quedando el texto de la norma de la siguiente forma:

Artículo 31.- *Los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios, los fraccionadores de lotes, así como los prestadores de servicios, podrán deducir las erogaciones y la proporción de la deducción por inversiones que corresponda a dichas operaciones, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas. Dichas deducciones se efectuarán en la proporción que los ingresos percibidos en el ejercicio representen respecto del ingreso total.*

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes podrán estimar el monto de las erogaciones directas en las que incurrirán en futuros ejercicios. En los casos en los que varíen los elementos considerados para formular la estimación, el contribuyente deberá modificar en el ejercicio en el que ocurra dicha variación, el monto de las erogaciones estimadas deducidos en ejercicios anteriores. Si

de la modificación resulta que las erogaciones estimadas que fueron deducidas en ejercicios anteriores exceden en un 10% a las determinadas conforme a la nueva estimación o a lo efectivamente erogado, se pagarán recargos sobre la diferencia en los términos de Ley a partir del día en que se presentó o debió presentar la declaración del ejercicio en que se dedujeron las erogaciones estimadas.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes actualizarán en cada ejercicio el valor de adquisición de los terrenos, las erogaciones, los ingresos y las deducciones estimadas, por el periodo comprendido desde el mes en que se adquirieron, se efectuaron, se obtuvieron o se estimaron, según sea el caso, hasta el sexto mes del ejercicio en que termine de acumular los ingresos derivados de las operaciones a que se refiere este artículo.

(DEROGADO ULTIMO PARRAFO, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

En relación con dicha modificación, en la respectiva exposición de motivos se indicó lo siguiente:

*“Atendiendo a las necesidades de los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios, de los fraccionadores de lotes y de los prestadores de servicios en general, se somete a consideración de esa Soberanía **se deduzcan las inversiones** estimadas relacionadas con sus operaciones, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.¹¹”*

Fue hasta el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, que se reforma el citado artículo 31, dando como resultado que el conjunto de sujetos que pueden optar por el esquema contenido en dicha ley se compone por quienes realizan desarrollos inmobiliarios, por los fraccionadores de

¹¹<http://cronica.diputados.gob.mx/>, Diario de los Debates, número 8, viernes 15 de noviembre de 1991. Presentada por el Ejecutivo Federal. Turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público.

lotes, quienes celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y nuevamente se incluye a los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Al respecto, esa disposición quedó de la siguiente manera:

*“**Artículo 31.-** Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 18, 22, 41 y 51 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.*

No se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el párrafo anterior, la deducción de las inversiones, los terrenos, ni las erogaciones por salarios y demás prestaciones a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, los cuales se deducirán en los términos establecidos en la misma. Tampoco se considerarán en dichos costos los gastos de operación ni los gastos financieros.

Al final de cada ejercicio, los contribuyentes deberán calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo de este artículo por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios de tiempo compartido, según sea el caso, con los datos que tengan a esa fecha. Este factor se comparará al final de cada ejercicio con el factor utilizado en el

propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra o a la prestación del servicio de que se trate. Si de la comparación resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor, debiendo modificar el monto de las erogaciones estimadas deducidas en cada uno de los ejercicios de que se trate.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio es menor en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.

En el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin considerar los señalados en el segundo párrafo del mismo, durante el período transcurrido desde el inicio de la obra o de la prestación del servicio hasta el ejercicio en que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo período en los términos de este artículo, que correspondan en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio. Para efectuar esta comparación, los contribuyentes actualizarán las erogaciones estimadas y las realizadas en cada ejercicio, desde el último mes del ejercicio en que se dedujeron o se efectuaron, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el total de las erogaciones estimadas actualizadas deducidas exceden a las realizadas actualizadas, la diferencia se acumulará a los ingresos del contribuyente en el ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate.

Para los efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, tratándose de la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, se considerará que se terminan de acumular los ingresos relativos a la prestación del servicio, cuando se hubiera

pagado el 90% de la contraprestación que corresponda al uso, goce u otros derechos relacionados con el inmueble de que se trate, o bien cuando únicamente se perciban cuotas de mantenimiento o conceptos similares respecto de dicho inmueble.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, resulta que el total de las erogaciones estimadas deducidas exceden en más de 5% a las realizadas, ambas actualizadas, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en el que se dedujeron las erogaciones estimadas. Estos recargos se enterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso ante la autoridad fiscal, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.” (Énfasis añadido)

Al efecto, en la respectiva exposición de motivos se sostuvo lo siguiente:

*“Además de resultar complejo para el contribuyente, el régimen fiscal que permite aplicar las deducciones por gastos futuros de manera correspondiente con la obtención de ingresos, dificulta la labor de revisión por parte de la autoridad. Por ello, se propone simplificar su cálculo **y limitar su aplicación para aquellos contribuyentes cuyas operaciones corresponden al propósito de este esquema**. Además, se da más precisión a los conceptos que se pueden incluir en las estimaciones que permite este régimen y se reduce el margen de error de dichas estimaciones, de 10% a 5%.
(...)”¹²(Énfasis añadido)*

¹² <http://cronica.diputados.gob.mx/> Diario de los Debates, número 24, jueves 7 de noviembre de 1996. Presentada por el Ejecutivo federal. Turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público. Primera lectura: Diario de los Debates, número 31, martes 26 de noviembre de

Precisiones respecto a los antecedentes legislativos de la norma reclamada. Si bien conforme a la reforma que sufrió el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, *los prestadores de servicios en general* se consideraron como sujetos que podían optar por el régimen opcional que establecía dicho artículo 31, al respecto es indispensable realizar las siguientes distinciones:

- En la iniciativa que reformó el artículo 31 el veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, se indicó que *“atendiendo a las necesidades de los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios, de los fraccionadores de lotes y de los prestadores de servicios en general, se somete a consideración de esa Soberanía **se deduzcan las inversiones** estimadas relacionadas con sus operaciones, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas”*.
- Como resultado de dicha reforma **se derogó** el último párrafo del artículo 31, el cual claramente indicaba que: *“Lo dispuesto en este artículo **no es aplicable tratándose de inversiones**, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley.”*

1996. Dictaminada y aprobada en la Cámara de Diputados con 262 votos a favor y 103 en contra. Diario de los Debates, número 32, miércoles 27 de noviembre de 1996. **Turnado** a la Cámara de Senadores para los efectos constitucionales.

- El texto del artículo 31 reformado el veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno continuó vigente hasta el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

Respecto a lo anterior, esta Primera Sala advierte que del veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno hasta el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, el esquema opcional que establecía el numeral 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta **era un sistema distinto al que dio origen al sistema opcional previsto en el actual artículo 30.**

Esto es, conforme a lo sostenido en la exposición de motivos de la reforma del veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, se pretendía que los desarrolladores inmobiliarios, los fraccionadores de lotes y los prestadores de servicios en general **dedujeran las inversiones** estimadas relacionadas con sus ingresos, en los ejercicios en que obtuvieran los ingresos derivados de las mismas; en congruencia con ello **se derogó** la parte normativa que claramente indicaba que: *“Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de inversiones, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley.”*

Lo anterior pone de manifiesto que entre el periodo comprendido de diciembre de mil novecientos noventa y uno a

diciembre de mil novecientos noventa y seis, estuvo vigente un sistema opcional que tenía como finalidad permitir **la deducción de las inversiones** estimadas en los ejercicios en que los contribuyentes obtuvieran los ingresos derivados de las mismas, **el cual es un esquema opcional diferente** al previsto en la norma vigente en los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y tres a mil novecientos ochenta y siete, de mil novecientos ochenta y nueve a diciembre de mil novecientos noventa y uno, y de mil novecientos noventa y seis al actual artículo 30.

Ello es así, toda vez que el sistema opcional vigente tanto en los citados ejercicios fiscales como en el actual artículo 30, de manera expresa dispone que el régimen opcional contenido en dicha norma, **no resultaba aplicable tratándose de inversiones**, las cuales se deducirían en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Consecuentemente, esta Primera Sala advierte que durante el período en que el artículo 31 incluyó a *los prestadores de servicios* dentro del régimen opcional, ese sistema optativo tenía como fin permitir la deducción de *inversiones*; lo que pone de manifiesto que dicha norma establecía una opción distinta a la que inicialmente se estableció mediante la reforma de mil novecientos ochenta y tres, puesto que tanto en esa norma primigenia como en la

ahora reclamada, la deducción de las inversiones no pueden considerarse dentro de la estimación de los costos directos e indirectos.

En tal virtud, es importante precisar que los contribuyentes que tenían por objeto la prestación de servicios no se incluyeron dentro de los precedentes del esquema opcional que hoy se reclama, sino que su inserción se hizo en el contexto de un régimen opcional distinto, en el cual, tal como ya se expuso, lo que se buscaba era la deducción de inversiones estimadas.

Motivos expuestos por el legislador respecto del esquema opcional en análisis. De los antecedentes legislativos de la norma reclamada se advierte que al momento de incorporar en la Ley del Impuesto sobre la Renta el esquema opcional en estudio, el legislador al sustentar la finalidad buscada en dicho régimen optativo hace patente los siguientes motivos:

- Que existen casos en que las mercancías adquiridas o producidas no se enajenan en el ciclo de operación normal de la empresa.
- Tomando en consideración las peculiares características de operación de los giros señalados en la norma, se estimó necesario diseñar un procedimiento que

permitiera una adecuada congruencia en los momentos de deducción y acumulación.

- Se observó que en los casos señalados en la norma, los contribuyentes, previamente a la comercialización del bien que se produce, efectúan grandes inversiones a lo largo de dos, tres o más años, generando los ingresos con posterioridad, lo que ocasiona que las cuantiosas pérdidas fiscales que se generan en los años de desembolsos puedan llegar a perderse por la limitante que contiene la ley para la deducción de pérdidas.

- Se busca *limitar* la aplicación del régimen opcional a aquellos contribuyentes cuyas operaciones corresponden al propósito de ese esquema.

Precisado lo anterior, es indispensable recordar que en la norma que en mil novecientos ochenta y tres dio origen al actual esquema opcional, se contemplaba como sujetos de ese régimen a quienes celebraran contrato de obra inmueble o mueble y quienes enajenaban lotes en fraccionamientos, que obtuvieran los ingresos por esos bienes en varios ejercicios.

En relación a dichos sujetos debe resaltarse que por una parte **quienes enajenan lotes en fraccionamientos** son sujetos que de manera constante la norma prevé dentro del régimen opcional, lo cual si se lee en contexto del fin

inicialmente buscado por el legislador, se puede llegar a la conclusión de que las operaciones de este tipo de sujetos es un caso claro en que para la comercialización de los respectivos bienes primero deben realizarse grandes inversiones a lo largo de dos, tres o más años, y con posterioridad generar los respectivos ingresos.

Asimismo, la norma primigenia se refería a **quienes celebraban contratos de obra inmueble o mueble**, al respecto se puede decir que si bien el Código Civil Federal no contiene una definición de este tipo de contratos, en la doctrina jurídica se indica que el contrato de obra *es el contrato por el que una parte llamada empresario u operario se obliga a realizar, con materiales propios, una obra a favor de otra llamada dueño de la obra, a cambio de una contraprestación determinada de manera global*¹³.

Derivado de ello puede decirse respecto a los sujetos que realizaban este tipo de contratos, que atendiendo a la naturaleza de la obra que debía realizar el empresario éste podría tardar más de un ejercicio para la entrega de dicha obra, lo cual es casi inherente a la realización de un inmueble; en cuanto a los bienes muebles ya se vislumbra que el legislador se refería a la fabricación de bienes de activo fijo de *largo*

¹³ RICO Álvarez, Fausto y Garza Bandala, Patricio, *De los contratos civiles*, México, Porrúa, 2 ed., 2012, pp. 288

proceso de fabricación, tal como se contempla en el actual artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, puede advertirse que las actividades de los sujetos referidos se ajustan al fin expresado por el legislador en la reforma de mil novecientos ochenta y nueve, en tanto perfilan casos en que las mercancías adquiridas o producidas, dadas sus particularidades, no se pueden enajenar en el ciclo de operación normal de la empresa.

Mediante la reforma publicada el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, el artículo 31 establece el grupo de sujetos que hasta el día hoy, son los que pueden optar por el esquema opcional relativo a la deducción de erogaciones estimadas, a saber: los desarrolladores inmobiliarios, los fraccionadores de lotes, quienes celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, y prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido.

En la modificación de mil novecientos noventa y seis se retoma lo dispuesto en la primigenia norma publicada en mil novecientos ochenta y tres, toda vez que dicho precepto expresamente indica que para efectos del **esquema opcional ahí establecido no se consideraría la deducción de las**

inversiones, lo cual se realizaría en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Conforme a lo expuesto, esta Primera Sala estima que la razón fundamental para la creación del régimen opcional en análisis fue atender a los casos en que por la naturaleza de las mercancías adquiridas o producidas las mismas no se puedan enajenar en el ciclo de operación normal de la empresa, para efectos de lo cual la aplicación de dicho esquema debe limitarse a aquellos contribuyentes cuyas operaciones corresponden con ese propósito.

En tales términos, es válido cuestionar lo siguiente: si el propósito del esquema opcional es dar congruencia a los momentos de deducción y acumulación, tratándose de mercancías cuya enajenación no se realiza en el ciclo de operación normal de la empresa. Entonces, ¿basta que cualquier contribuyente adquiera o produzca mercancías que enajene en un ejercicio posterior a su adquisición o producción, ya sea por ser una opción o modalidad del contrato de compraventa, para que pueda ubicarse en los supuestos del esquema opcional?

Esta Primera Sala considera que la respuesta a esa cuestión no se encuentra en el cumplimiento liso y llano de que las mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio, se

enajenen en otro, pues ello implicaría sencillamente que cualquier contribuyente se ubique en ese supuesto con sólo almacenar las mercancías correspondientes.

Consecuentemente, ¿cuál es el factor determinante para ubicarse en la categoría creada por el legislador en el reclamado artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

Al efecto, vale la pena reiterar que de las exposiciones de motivos antes comentadas, el creador de la norma advirtió los aspectos siguientes: (1) el reconocimiento de que no en todos los casos las mercancías adquiridas o producidas se enajenan en el ciclo de operación normal de las empresas, esto es, observó un **desfase** entre el momento de la acumulación de los ingresos y la respectiva deducción de los costos; (2) ese desfase se fijó con relación a los supuestos en que previamente a la enajenación de los bienes, los contribuyentes deben efectuar **grandes inversiones** a lo largo de dos, tres o más años; y, (3) la aplicación del régimen opcional debe limitarse a los contribuyentes cuyas operaciones **corresponden al propósito de ese esquema**.

Ahora bien, el tercer elemento consistente en el *propósito del esquema*, debe buscarse en las características de los sujetos expresamente señalados en la norma reclamada, a fin de determinar si efectivamente esas características confluyen

en un mismo elemento, lo cual se realizará en el siguiente apartado.

Base objetiva que sustenta el trato diferente contenido en el artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los sujetos señalados por la norma reclamada son:

(i) **Quienes realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes.** Respecto de estos contribuyentes es claro que sus operaciones implican grandes inversiones; dado que el *desarrollo* denota la *amplitud o aumento de algo*, ese algo son precisamente inmuebles, al efecto, la construcción de inmuebles no puede realizarse de manera instantánea ni en plazos muy cortos, más aún, cuando se trata de un conjunto de inmuebles, se requieren largos períodos de tiempo para su culminación.

(ii) **Contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación.** Existen casos en los que para la construcción de un sólo inmueble se requiere de un amplio periodo de tiempo, del mismo modo existen bienes muebles para cuya producción, atendiendo a las características del propio bien, se necesitan extensos periodos de tiempo.

(ii) **Quienes presten el servicio turístico del sistema de tiempo compartido.** En este supuesto vale la pena resaltar lo siguiente:

La prestación del servicio del sistema de tiempo compartido se regula en la Ley Federal de Protección al Consumidor, en la cual se indica:

“Artículo 64.- La prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé al acto jurídico correspondiente, consiste en poner a disposición de una persona o grupo de personas, el uso, goce y demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos, mediante el pago de alguna cantidad, sin que, en el caso de inmuebles, se transmita el dominio de éstos.”

De igual forma en materia tributaria se inserta la definición del servicio de tiempo compartido dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los términos siguientes:

“Artículo 19.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que está Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un

bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.” (Énfasis añadido)

De los preceptos antes señalados se observa que las características de la prestación del servicio del sistema de tiempo compartido implica: (i) poner a disposición de una persona o grupo de personas, el uso, goce y demás derechos que se convengan sobre un bien –no se distingue entre *mueble* o *inmueble*- o parte del mismo; (ii) por períodos previamente convenidos; (iii) mediante el pago de alguna cantidad; y, (iv) sin que en el caso de inmuebles se transmita el dominio de éstos.

Por otro lado, la doctrina jurídica refiere lo siguiente respecto del sistema de tiempo compartido:

*“...la naturaleza jurídica del tiempo compartido, es decir, el lugar que ocupa dentro del derecho, es la de considerarlo como un contrato de prestación de servicios, cuyo objetivo fundamental es compartir un espacio con diversas personas, durante las etapas y estaciones del año, prestando además servicios de administración, entretenimiento y demás implementos para hacer efectivo el turismo y la recreación.”*¹⁴

Asimismo, para dilucidar la prestación del servicio de sistema de tiempo compartido, resulta pertinente acudir a la Norma Oficial Mexicana *NOM-029-SCFI-2010, Práctica comerciales-Requisitos informativos para la prestación del*

¹⁴CASTAÑEDA Rivas, María Leoba, *Naturaleza jurídica del tiempo compartido*, pp. 439, consulta electrónica <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/6/2722/26.pdf>

servicio de tiempo compartido, publicada el diecisiete de mayo de dos mil diez en el Diario Oficial de la Federación.

Al analizar el contenido de la referida Norma Oficial Mexicana, esta Primera Sala advierte que el andamiaje de esa disposición general tiene como fin que el prestador del servicio, necesariamente, con anterioridad a la prestación del servicio deba adquirir o construir un bien inmueble; para corroborar lo anterior pueden verse las siguientes disposiciones:

3.5 Establecimiento

El inmueble o la parte de él en el que se preste el servicio de tiempo compartido.

3.9 Prestador intermediario

*Persona física o moral que, independientemente del acto jurídico que celebre, preste los servicios de tiempo compartido **en bienes inmuebles** respecto de los cuales carece de derechos de propiedad o disposición.*

3.10 Preventa

Acto jurídico a través del cual el proveedor se obliga a proporcionar el servicio de tiempo compartido y sus accesorios en uno o varios establecimientos aún no terminados ni en operación.

3.16 Venta

Acto jurídico por medio del cual el proveedor o prestador intermediario, a cambio de un precio cierto, se obliga a proporcionar el servicio de tiempo compartido respecto de un bien en uno o varios establecimientos terminados y en operación, o en parte de ellos; incluyendo los beneficios adicionales, secundarios o complementarios que el prestador ofrece. (Énfasis añadido)

5. contratos.

“Los contratos de adhesión que celebren el proveedor o el prestador intermediario con los consumidores, deben contar con el registro previo ante la Profeco, en apego a lo establecido en la ley; y estar escritos en idioma español, sin perjuicio de que sean

también escritos en otro idioma, siempre y cuando el proveedor o el prestador intermediario establezcan que se trata de una traducción del documentos registrado en español, hecha por perito oficial. Dichos contratos deben incluir una cláusula donde se señale que en caso de existir discrepancias, debe prevalecer el texto en español sobre el texto del idioma extranjero.”

“5.1. El contrato de adhesión debe contener al menos la siguiente información:

5.1.1. Cumplimiento del Servicio

El proveedor o el prestador intermediario, según sea el caso, antes de iniciar operaciones, deberán acreditar ante Profeco que se han constituido los instrumentos a que hace referencia el artículo 65 fracción VI de la Ley, y cuya vigencia o sus respectivas renovaciones deberán ser igual al tiempo que estén obligados a prestar el servicio de tiempo compartido, para respaldar el cumplimiento de sus obligaciones.

El prestador intermediario deberá exhibir ante Profeco el documento, debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad correspondiente al lugar en que se encuentre el establecimiento, en el que se haga constar la afectación del mismo a la prestación de servicio de tiempo compartido efectuada mediante alguno de los mecanismos establecidos en el punto 5.2.1.1 por parte de su propietario legítimo, así como la aceptación de dicho propietario de obligarse solidariamente con el prestador intermediario para que en el caso de incumplimiento de éste, el propietario legítimo otorgue los servicios a los consumidores en los mismo términos y condiciones pactados en el contrato firmado entre el consumidor y el prestador intermediario.

5.2 Para la Venta

5.2.1 *Sólo se puede iniciar la venta del servicio de tiempo compartido, cuando se encuentre el contrato de adhesión registrado, para lo cual el proveedor o prestador intermediario deberán cumplir con los siguientes requisitos:*

5.2.1.1 *El proveedor deberá acreditar que el bien inmueble está afectado a la prestación del servicio de tiempo compartido, cuando así lo dispongan las legislaciones locales; o mediante declaración unilateral de voluntad otorgada ante notario público, o contenida en un contrato de fideicomiso en escritura pública. En ambos*

casos, debe presentarse la constancia de inscripción definitiva en el Registro Público de la Propiedad.

En el caso del prestador intermediario deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en el numeral 5.1.1

5.3 Para la Preventa

5.3.1. Para que la Profeco otorgue el registro del contrato de adhesión del servicio de tiempo compartido, el proveedor, además de cumplir con el requisito del punto 5.2.1.1, debe presentar los siguientes documentos:"

5.3.1.1 Licencia de construcción del inmueble, especificando la fase en la que se encuentra, así como el plazo estimado de terminación de la obra y de uso de las instalaciones y servicios comunes, incluyendo las penalizaciones para el caso de incumplimiento del servicio contratado.

5.3.1.2 Tratándose de reconstrucción, ampliación o reparación del establecimiento, copia de la póliza de seguro contra daños y siniestros totales o parciales de los bienes muebles e inmuebles, construidos y/o en operación y la especificación de las penalizaciones para el caso de incumplimiento, en la prestación del servicio.

5.3.1.3 Descripción de los cobros, y conceptos de los mismos, que se pretende hacer al consumidor por la contratación del servicio de tiempo compartido, incluyendo, en su caso, los costos por la suscripción o membresía, así como de las cuotas ordinarias, su aplicación, periodicidad, y manera de modificarse, así como las cuotas extraordinarias y las formas de aplicación.

En caso de que las cuotas tanto ordinarias como extraordinarias fuesen insuficientes para el mantenimiento del inmueble, será responsabilidad exclusiva del proveedor el cubrir las diferencias.

5.4 Un inmueble afecto al servicio de tiempo compartido no puede modificarse en cuanto al uso al que está destinado.

5.5.17 Para el caso de los prestadores intermediarios, se debe incorporar además la mención expresa de que los propietarios legítimos se responsabilizan solidariamente de la prestación del servicio de tiempo compartido en el desarrollo o establecimiento de que se trate.

5.7.3 Información referente al número máximo de personas que puede alojarse por unidad y días y horas de inicio y terminación de los periodos de uso.

6. Sistema de reservaciones Los proveedores y los prestadores intermediarios deben crear o establecer un sistema de reservaciones que responda a las necesidades y requerimientos de los consumidores del servicio de tiempo compartido. Dicho sistema debe tomar en cuenta la demanda anticipada para el uso de los bienes del establecimiento, de acuerdo con la capacidad de ocupación de los mismos, su tipo o clase y temporada. Así mismo informarán la mecánica y procedimientos para hacer efectiva la reservación, en caso de incumplimiento se estará a lo dispuesto en el punto 5.5.9 de esta NOM.

9. Terminación del servicio de tiempo compartido.

La desafectación de los bienes inmuebles destinados al servicio de tiempo compartido, se llevará a cabo de conformidad con lo dispuesto en las legislaciones locales.

Los bienes inmuebles afectos al servicio de tiempo compartido quedan sujetos a su destino hasta la terminación del plazo fijado en la constitución del servicio. La desafectación de estos bienes inmuebles sólo puede realizarse cuando ya no existan consumidores con derechos para la prestación del servicio de tiempo compartido en el bien inmueble que se trate.

10. Comercialización de los servicios de tiempo compartido que se prestan en el extranjero.

Para que se pueda comercializar en México el servicio de tiempo compartido de un establecimiento ubicado en el extranjero, el proveedor o el prestador intermediario debe acreditar ante la Profeco lo siguiente:

10.1 Que el establecimiento a comercializar se encuentre concluido, debidamente registrado donde proceda, de acuerdo a las leyes del país en que se ubique y que se exhiba el documento establecido en el punto 10.4.3.

10.2 En caso de que el establecimiento a comercializar no esté concluido en términos del punto 10.1, puede comercializarse

únicamente por el proveedor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

***10.2.1** Que las leyes del país de ubicación del establecimiento permitan su comercialización antes de su conclusión.*

***10.4.2** Título de propiedad o posesión del proveedor sobre el o los establecimientos, que cumpla con los requisitos legales establecidos por la legislación del país de su ubicación.*

***10.4.3** Documento en el que conste que el proveedor o el prestador intermediario, está registrado ante las autoridades fiscales competentes del país en donde se ubica el establecimiento, o en su caso, donde tengan su residencia fiscal.” (Énfasis añadido)*

Conforme al contenido de dichas disposiciones, se advierte que la prestación del servicio de tiempo compartido por una disposición legal, está necesariamente vinculada a la concesión del uso o goce y demás derechos convenidos sobre un bien inmueble.

Hasta lo aquí anotado, esta Primera Sala observa que si bien todos los sujetos señalados en la norma reclamada tiene como elemento común que el ejercicio de sus actividades involucran **necesariamente** la construcción u obtención de bienes que por su naturaleza no pueden generarse en un corto espacio de tiempo, derivado de lo cual puede concluirse que no sólo el factor de temporalidad respecto del momento de enajenación, es lo que determina ubicarse en la categoría prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **sino que la realización del objeto social de todos los contribuyentes enunciados en la norma radica**

precisamente en que para poder cumplir con su objeto necesariamente deben generar o adquirir bienes que por su naturaleza requieren de más de un ejercicio fiscal.

Esto es, no puede entenderse que los desarrolladores de inmuebles cumplan con su objeto social si antes no han construido o levantado los respectivos inmuebles, del mismo modo, sucede con quienes celebran contratos de obra inmueble, también es así respecto de quienes se dedican a obtener bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, pues la característica de esos bienes así lo demanda; en tal virtud, tratándose de los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido **no puede entenderse su actividad si antes no se cuenta con un inmueble** respecto del cual deba concederse el uso o goce respecto relacionados con los servicios turísticos.

Por lo anterior, se estima que la categoría creada por el legislador se constituye sobre bases objetivas en tanto atiende al hecho de que los contribuyentes que insertó en esa categoría, necesariamente se enfrentarán a un desfase entre el los ejercicios en que se realizan las erogaciones y el momento en que se obtendrán los ingresos que deriven de esas erogaciones **porque la realización del objeto social así lo demanda, es decir, es una condición *sine qua non* el**

contribuyente puede generar los ingresos objeto del tributo.

Constitucionalidad del artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, en el caso concreto de los servicios funerarios la prestación de ese servicio puede actualizarse sin que necesariamente deba atenderse a espacios de tiempo prolongados para la obtención de un bien inmueble; esto es, el prestador de servicios funerarios puede realizar su objeto social sin que necesariamente deba adquirir u construir un inmueble, dado que su objeto social si bien puede implicar el servicio de “nichos” o “tumbas” (lo cual requiere la obtención de un inmueble), lo cierto es que **su objeto social no se limita –por regla general– sólo a esa actividad**, sino que ofrecen otra gama de servicios, como serían la incineración, venta o renta de ataúdes, traslados, entre otros.

Esto último implica, mientras los sujetos a que se refiere el artículo reclamado necesariamente deben contar con bienes cuya duración se prolonga en el tiempo; tratándose de los servicios funerarios se permite efectuar erogaciones en un mismo ejercicio fiscal y obtener los ingresos que deriven de éstas en el mismo periodo.

No es óbice a lo anterior, el que existan sujetos cuyo único fin sea la venta de tumbas o sepulturas, toda vez que el ubicarse en esa hipótesis corresponde al ejercicio de un objeto social cuya actualización depende de la posibilidad de elección que tiene el contribuyente dentro del universo que abarcan los servicios funerarios, más no porque así lo demande la naturaleza intrínseca de dichos servicios o porque para su prestación así lo exija alguna disposición legal, como sucede en el caso de tiempos compartidos en los que la validez del respectivo contrato exige el registro del inmueble afecto a dicho servicio en el Registro Público de la Propiedad.

En tales condiciones, esta Primera Sala considera que el régimen opcional previsto en la norma reclamada no viola el principio de equidad tributaria en tanto la categoría de contribuyentes que se crea atiende a una razón objetiva, dado que la realización de las actividades económicas de esos sujetos, no pueden realizarse sin antes incurrir en grandes inversiones y no sólo eso, sino también necesariamente deben esperar diversos ejercicios fiscales para generar ingresos.

En términos de lo expuesto, **esta Sala considera que resultan sustancialmente fundados, y suficientes para revocar la sentencia recurrida** los agravios propuestos en el recurso de revisión interpuestos por el Presidente de la República, toda vez que, el artículo 30, párrafo primero, de la

Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio de equidad tributaria.

Conclusiones respecto del criterio emitido por la Segunda Sala. Respecto de un tema parecido al que nos ocupa, la Segunda Sala emitió la tesis aislada 2a. CXV/2002¹⁵, en la que consideró que el artículo 31 vigente a partir del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis transgredía el principio de equidad tributaria, ya que *“tratándose de la prestación de servicios, limitan el ejercicio de la opción de deducir las erogaciones relativas a los costos directos e indirectos causados por dicha prestación, únicamente a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo*

¹⁵**RENTA. LOS ARTÍCULOS 31 Y CUARTO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL LIMITAR ÚNICAMENTE A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS TURÍSTICOS DEL SISTEMA DE TIEMPO COMPARTIDO, LA OPCIÓN DE DEDUCIR LAS EROGACIONES ESTIMADAS RELATIVAS A LOS COSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO.** Los numerales citados establecen que los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de ellas, señalando el procedimiento que debe seguirse para determinar tales erogaciones; y que esa opción sólo podrá ejercerse por las obras o por la prestación del servicio turístico de tiempo compartido que se inicien a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y siete, así como que los contribuyentes que hubieren optado por la aplicación del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, podrán continuar ejerciendo dicha opción hasta el ejercicio en que terminen de acumular los ingresos derivados de las obras o de la prestación de los servicios por las que hubieran ejercido la opción citada; al establecer lo anterior, dichos preceptos violan el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, tratándose de la prestación de servicios, limitan el ejercicio de la opción de deducir las erogaciones relativas a los costos directos e indirectos causados por dicha prestación, únicamente a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo compartido, excluyendo a los contribuyentes que prestan otro tipo de servicios a futuro, sin que exista una justificación válida para ello; es decir, discriminan arbitrariamente entre situaciones jurídicas objetivamente iguales.” (Época: Novena Época Registro: 185903 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVI, Septiembre de 2002 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 2a. CXV/2002 Página: 350)

compartido, excluyendo a los contribuyentes que prestan otro tipo de servicios a futuro, sin que exista una justificación válida para ello”.

Al efecto, dicho criterio no se comparte, porque tal como se indicó anteriormente, la norma reclamada está sustentada en una base objetiva, como es la generación de bienes muebles de largo proceso de fabricación o adquisición de un bien inmueble, como condiciones necesarias para que el grupo de sujetos mencionados por el legislador pueda lograr su objeto social.

Análisis del concepto de violación que se dejó de analizar en la sentencia, con motivo de la concesión del amparo.

Por otro lado, atendiendo a que esta Primera Sala dejó sin efectos el amparo otorgado al particular, y toda vez que el Juez de Distrito concedió la protección constitucional atendiendo sólo al primer concepto de violación en que se planteó la vulneración al **principio de equidad tributaria**, lo procedente es realizar el estudio del segundo concepto de violación, en el cual esencialmente se señala:

- Existe una clara inequidad por el trato diferenciado y discriminatorio que da el acto reclamado (artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a

la quejosa, frente a contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Ese tratamiento se traduce ineludiblemente en una desproporción tributaria, ya que al no recibir el mismo beneficio o trato que otros contribuyentes en idéntica situación jurídica y hasta económica, la quejosa está siendo gravada sobre una base irreal, que no corresponde a su verdadera capacidad económica; esto es, la base de su tributación es irreal porque a valor presente acumula ingresos por la celebración de sus operaciones (contratación de servicios de administración de fondos para la prestación de futuros servicios funerarios), pero no puede reportar, para disminuir esos ingresos, las erogaciones o costo como deducciones presentes, sino que debe esperar a incurrir, años más tarde, en esas erogaciones; por lo que su base se compone, mayormente de ingresos acumulables, sin la posibilidad de restarles las deducciones relacionadas con ellos.

- Precisa que al no permitírsele deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de la prestación del servicio, provoca que se tribute sobre una base mayor a la realmente generada, lo cual no coincide

con su potencialidad real de contribuir; por lo que el hecho generador del impuesto y la base del mismo no tienen una estrecha relación, ello toda vez que la imposibilidad de deducir de forma estimada los costos directos e indirectos de la prestación del servicio provoca que se tribute sobre una base mayor a la real.

Al efecto propone el ejemplo relativo a los contratos que la quejosa celebra como parte de su objeto social, en los que percibe determinada cantidad de dinero, siendo incierto el tiempo que deberá pasar para que puedan erogarse las cantidades relacionadas con los servicios funerarios, ello en función de si son los contratantes quienes utilizarán los servicios o un tercero. Por tanto, un evento fortuito como lo es el fallecimiento es lo que detona que la quejosa incurra en los costos relacionados con los ingresos que percibe por la contratación presente de los servicios de administración de fondos para la futura prestación de servicios funerarios, y en esa medida es que la base del impuesto sobre la renta sobre la que tributa en un periodo determinado no coincide con su realidad económica, pues por ley se desconoce la posibilidad de aplicar la deducción relacionada con el ingreso de forma estimada y en tiempo. Así, sostiene que ve quebrantada su capacidad contributiva porque paga el impuesto sobre la renta sobre una base a la realmente generada, toda vez que el gasto efectuado no lo puede disminuir de los ingresos

acumulables, lo que provoca que su utilidad fiscal se vea incrementada.

- Consecuentemente, señala que al no permitir deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de la prestación del servicio, sin más sustento lógico u objetivo que la simple prohibición en sí, a aquellos sujetos que no se encuentren dentro del supuesto que señala el artículo que se reclama de inconstitucional, es decir, sólo a aquellos contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, es evidente que se transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria.

Para dar solución a esas proposiciones, debe precisarse que este Alto Tribunal ya ha definido que el principio de proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir en función de **su capacidad contributiva**, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe ser congruente con la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta se encuentre en relación directa con el objeto gravado y, a

su vez, que el hecho imponible y la base gravable tengan correspondencia¹⁶.

¹⁶**RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2003 (COINCIDENTE CON EL NUMERAL 54, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO EN VIGOR), RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir en función de su capacidad contributiva, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir, para que un gravamen sea proporcional debe ser congruente con la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta se encuentre en relación directa con el objeto gravado y, a su vez, que el hecho imponible y la base gravable tengan correspondencia. En ese sentido, se concluye que el artículo 31, fracción II, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 17 de octubre de 2003, coincidente con el numeral 54, fracción II, del Reglamento en vigor, respeta el aludido principio tributario al establecer que para la deducción de las pérdidas provenientes de la enajenación de partes sociales o acciones distintas a las que se coloquen entre el gran público inversionista, deberá considerarse como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o por parte social actualizado. Lo anterior es así, porque el capital contable refleja la medida objetiva y razonable en que el fisco federal puede tolerar el riesgo de una mala operación al no recibir tributo alguno debido al resultado de pérdida, siendo que es el elemento de la emisora más confiable para advertir su capacidad económico-financiera, por ser la parte real y determinada del capital que refleja constantemente sus movimientos monetarios en relación con las utilidades y pérdidas en un momento específico, constituyendo la diferencia neta existente entre el activo y el pasivo de la sociedad, elementos que al estar controlados, identificados y cuantificados por ésta producen que el capital contable goce de esas particularidades y, al tener la sociedad la obligación de reconocer en sus registros internos todos los eventos que la afectan financieramente en el momento en que ocurren, de manera puntual, constante, veraz, regular y congruente con la realidad, en acatamiento de los principios de consistencia, confiabilidad y devengación contables, previstos en los artículos 86, fracción XI, y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 28 del Código Fiscal de la Federación; 29 a 32 del Reglamento de dicho Código; y 33 a 38 del Código de Comercio, con ello se atiende a la realidad financiera de la entidad económica, lo que permite, a su vez, advertir su verdadera potencialidad tributaria que, por la enajenación de sus acciones recibe ingresos sin ser gravables al no constituir una ganancia, porque en la medida en que la emisora tenga más utilidades mayores serán los beneficios económicos que reciba el socio por ese acto, modificando su patrimonio y reflejando su potencialidad para contribuir a los gastos públicos al considerar el ingreso a partir del costo promedio por acción que implica obtener el monto original ajustado de las acciones, procedimiento que, al tomar en cuenta elementos objetivos relacionados directamente con el capital contable, como son la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), la utilidad fiscal del ejercicio (UFIN), los reembolsos pagados, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y los dividendos distribuidos, refleja el auténtico movimiento financiero de la empresa. Esto es, si el objeto gravado del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, es sensato que en una pérdida por enajenación de acciones la capacidad contributiva del causante se mida en función de los que obtenga por ese negocio tomando como parámetro el determinado a partir del capital contable de la emisora, y considerar como ingreso el establecido contablemente, si es que esa entrada económica es menor a la fijada conforme a este componente, puesto que dicho capital tiene relación directa con aquellos ingresos en la medida en que, entre más capital contable tenga la empresa (utilidades), mayor será la ganancia recibida por la venta de sus partes sociales, existiendo, asimismo, estrecha relación entre los citados ingresos conseguidos y la base gravable, porque se toma en consideración el efectivo movimiento de riqueza del causante y sólo lo grava en la medida en que sobrepasa el mínimo en el que, lógicamente, debe enajenar el inversionista sus acciones, es decir, a partir de su valor conforme el capital contable por ser el elemento que refleja la verdadera situación económico-financiera de la empresa. Lo anterior impide posibles

Consecuentemente, un estudio de proporcionalidad busca determinar si los elementos de un tributo efectivamente permiten que el sujeto obligado contribuya a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, en tal virtud, dicho principio tributario podrá ser vulnerado si alguno de los elementos del impuesto no es congruente con la potencialidad real del sujeto para contribuir a los gastos públicos. Así, analizar la proporcionalidad de un impuesto implica dilucidar si existe o no, una relación directa entre la capacidad contributiva del contribuyente y el objeto gravado y, a su vez, si existe correspondencia entre el hecho imponible y la base gravable.

Así, el argumento del que parte quejosa **es inoperante**, pues para demostrar la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, parte de estimar que la norma reclamada le otorga un trato inequitativo frente a otros contribuyentes que pueden efectuar erogaciones estimativas.

Incluso, como quedó apuntado, la inequidad de trato entre diversos sujetos no es un elemento que incida en la capacidad contributiva del sujeto obligado, pues lo relevante para estimar que se respeta el principio de proporcionalidad tributaria, sería

manipulaciones tendentes a evadir o eludir el pago del impuesto relativo así como hacer partícipe al fisco federal en una operación en la que no intervino y, en la cual, objetivamente, no tenía porqué existir una pérdida o, al menos, no en una cantidad mayor a la genuina situación económico-financiera de la sociedad mercantil.” (Época: Novena Época Registro: 163949 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXII, Agosto de 2010 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 69/2010 Página: 228)

la falta de reconocimiento de las deducciones que en un ejercicio fiscal realiza la quejosa, aspecto que no se demuestra que en el caso así ocurra.

Por tanto, es inoperante el segundo concepto de violación al haberse construido sobre la falsa premisa¹⁷, como es que la norma reclamada concede un trato inequidad, cuando dicho trato no es un elemento que incida en la proporcionalidad de un tributo.

QUINTO.- Revisión adhesiva. En virtud de lo resuelto en el considerando que antecede, procede examinar los agravios planteados por la parte quejosa, en su escrito de adhesión al recurso de revisión principal, los cuales se consideran infundados pues en los mismos se pretende demostrar que artículo 30, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que en el considerando anterior, esta Primera Sala ya determinó que la norma reclamada no viola el principio de equidad.

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

¹⁷ Al respecto resulta aplicable el siguiente criterio sustentado por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, mismo que esta Primera Sala comparte:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS. *Los agravios cuya construcción parte de premisas falsas son inoperantes, ya que a ningún fin práctico conduciría su análisis y calificación, pues al partir de una suposición que no resultó verdadera, su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida.*” (Época: Décima Época Registro: 2001825 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 3 Materia(s): Común Tesis: 2a./J. 108/2012 (10a.) Página: 1326)

RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se **revoca** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a *******, en contra del artículo 30, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

TERCERO. Se declara infundado el recurso de revisión adhesiva por las razones expuestas en el último considerando de esta ejecutoria.

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