

AMPARO EN REVISIÓN: 947/2016
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 en Materia Administrativa en el Distrito Federal, *****, 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. El Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Senadores y la Cámara de Diputados**
- 2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**
- 3. El Director del Diario Oficial de la Federación.**
- 4. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.**
- 5. El C. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.**

Actos Reclamados:

En el ámbito de sus respectivas competencias, se reclamó la iniciativa, discusión, aprobación y expedición, del *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga 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 8, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce

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 dieciocho de febrero dos mil catorce, el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número *****.

Mediante auto de veintiocho de abril de dos mil catorce, el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en cumplimiento a la circular CAR 3/CCNO/2014, signada por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, ordenó remitir el asunto a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, para que a su vez lo turne al juzgado auxiliar correspondiente a fin de que dicte la sentencia que corresponda.

Por auto de nueve de mayo de dos mil catorce el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región,

con residencia en el Distrito Federal, tuvo por recibido el juicio de amparo ***** y ordenó formar el expediente y registrarlo bajo el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el veintiocho de enero de dos mil dieciséis se dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con el punto resolutivo siguiente:

“ÚNICO. Se sobresee en el juicio.”

CUARTO. Trámite de los recursos de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del recurso promovido por *****, por conducto de su autorizado, tocó conocer al Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Por acuerdo emitido el treinta y uno de marzo dos mil dieciséis, el Magistrado Presidente, admitió el recurso de revisión interpuesto, registrándolo con el número *****.

Por auto de trece de abril de dos mil dieciséis, fue admitido el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, por conducto de su delegado.

Mediante proveído de nueve de mayo de dos mil dieciséis, en cumplimiento a lo determinado en el oficio STCCNO/1758/015 suscrito por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos

del Consejo de la Judicatura Federal, se ordenó remitir el asunto a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Decimoprimera Región, con residencia en Coatzacoalcos, Veracruz. En acuerdo de dieciséis de mayo de dos mil dieciséis el Presidente del Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Decimoprimera Región, se avocó al conocimiento del asunto para el dictado de la ejecutoria respectiva, por lo que se ordenó formar el expediente e inscribirlo bajo el registro *****.

El cuatro de agosto de dos mil dieciséis el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Decimoprimera Región pronunció sentencia, en la cual determinó que la norma reclamada tiene naturaleza autoaplicativa y en consecuencia **revocó el sobreseimiento** decretado por el Juez de Distrito. Finalmente, determinó dejar a salvo la jurisdicción de este Alto Tribunal para resolver el problema de constitucionalidad planteado en relación con el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

QUINTO. Trámite de los recursos de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de fecha veintitrés de septiembre de dos mil dieciséis, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, acordó que ésta asumía su competencia originaria para conocer del recurso de revisión que hace valer el

autorizado de la quejosa, así como de la revisión adhesiva formulada por el delegado del Presidente de la República; asimismo, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Agente del Ministerio Público de la Federación para los efectos legales conducentes. Asimismo, determinó 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, la Comisión número 76 se asignó al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos relacionados con los amparos en revisión en los que subsista el problema de constitucionalidad de los diversos temas relacionados con el genérico “ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta a cargo de personas morales”, y que en la inteligencia de que, de surgir nuevos temas diversos a los ya asignados, éstos se encomendarán a la Comisión que se encargue de analizar el bloque de temas u ordenamiento con el que tengan vinculación; por lo que si en el presente asunto subsiste el problema de constitucionalidad del artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, se estima que ese problema está vinculado con la temática abordada en los asuntos asignados a la Comisión 76.

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 8, penúltimo 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 de los recursos de revisión hechos valer, habida cuenta que el Tribunal Colegiado¹ que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) La quejosa *****, es una persona moral que tiene por objeto social, entre otros: adquirir, tener en propiedad, poseer, desarrollar, administrar, operar, arrendar, hipotecar, gravar, modificar, reparar, vender o disponer de cualquier forma, de toda clase de bienes inmuebles; dar o tomar dinero en préstamo y otorgar y recibir créditos, así como otorgar y recibir las garantías que fueren necesarias, ya sea en beneficio propio o para garantizar obligaciones de terceros, y convertirse en obligado solidario e ilimitado de obligaciones de terceros.

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

¹ Foja 84, vuelta del A.R. *****, número auxiliar *****.

b) Con motivo de lo anterior *****, solicitó el amparo, al considerar que el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta: (i) viola el principio de proporcionalidad tributaria al considerar como ingreso o como deducción para efectos del impuesto sobre la renta un hecho o situación que no modifica el patrimonio del contribuyente; y (ii) transgrede el principio de equidad en tanto existe un trato inequitativo con aquellos contribuyentes que tienen operaciones en moneda extranjera, pues a ellos si se les obliga a reconocer los cambios en el valor monetario en una fecha en específico sin importar que no se haya materializado (sea exigible o se realice su pago).

c) El Juez de Distrito determinó que la norma reclamada es de naturaleza heteroaplicativa, en virtud de lo cual, resolvió que el juicio resultaba **improcedente**, porque la parte quejosa no acredita una afectación en su esfera jurídica y de interés legítimo en virtud de que la sola entrada en vigor del precepto impugnado no le causa perjuicio.

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

e) El Tribunal Colegiado del conocimiento resolvió **revocar** el sobreseimiento de la sentencia recurrida.

II. Conceptos de violación. La parte quejosa expuso fundamentalmente lo siguiente:

Primero. El artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria.

- La norma reclamada transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al obligar a dar el tratamiento de un interés a las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera en relación con el peso, toda vez que ello implica considerar como ingreso o como deducción para efectos del impuesto sobre la renta un hecho o una situación que no modifica el patrimonio del contribuyente.

- Precisa que **el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos**, mientras que las utilidades constituyen la base del gravamen. Así, argumenta que el ingreso puede ser recibido de muchas formas, motivo por el cual puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación; puede materializarse en efectivo, en valores, en tesoros o en productos de capital; puede surgir como compensación por servicios prestados; por el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; por intereses, rentas, regalías,

dividendos, por el pago de pensiones o seguros; por obtención de premios o por recibir donaciones, pero siempre que exista una modificación positiva del patrimonio.

- Una vez que transcribe lo dispuesto tanto en el reclamado artículo 8, penúltimo párrafo, como lo dispuesto en el artículo 18, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las operaciones en moneda extranjera están sujetas a variaciones en su equivalencia en moneda nacional debido al cambio de valor de las divisa y que esa variación de los valores a través del tiempo se conoce como fluctuación y puede dar origen tanto a una ganancia como a una pérdida cambiaria.

- Indica que para desentrañar la obligación contenida en el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es importante determinar cuándo se considera que la ganancia o pérdida cambiaria se **devenga** por la fluctuación de la moneda extranjera.

En tal virtud indica que en la legislación fiscal no existe una definición de lo que debe entenderse por devengado, por lo cual debe acudir a la doctrina contable. Así, señala que en términos de las Normas de Información Financiera se advierte que deben reconocerse en la contabilidad todas las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que realiza una entidad económica, en el momento en el que

ocurren. Así, dentro del concepto “otros eventos” se encuentran las fluctuaciones en el valor de la moneda extranjera que se consideran devengados cuando se conocen y existe la posibilidad de ser cuantificados razonablemente en términos monetarios.

Precisa que conforme al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el verbo devengar significa: *Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. Devengar salarios, costas, intereses.* Consecuentemente, la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a darle el tratamiento fiscal a las ganancias o pérdidas cambiarias que se originan por la fluctuación cambiaria conforme se van conociendo y cuantificando razonablemente en términos monetarios, por el simple transcurso del tiempo.

Por otro lado señala que el sustantivo según el citado diccionario significa: *Cantidad devengada. Momento en el que nace la obligación de pago de un tributo.* Así considerando que el sustantivo devengo implica el momento en que surge la obligación tributaria, es evidente que la disposición establece que el cálculo debe llevarse a cabo en el momento en que se conoce y es posible cuantificar razonablemente en términos monetarios las variaciones del valor de las divisas.

Así, considera que si bien el impuesto sobre la renta se causa momento a momento, su determinación debe realizarse de manera anual, por ejercicio fiscal. Al efecto, en primera instancia, el periodo de tiempo por el que se debe cuantificar razonablemente en términos monetarios la fluctuación cambiaria es de un año, no obstante ello, la propia legislación obliga a realizar pagos provisionales de manera mensual, por lo que también la fluctuación cambiaria debe cuantificarse en dicho periodo de tiempo.

- Precisa que el reclamado artículo 8, pretende gravar los efectos de la fluctuación cambiaria por el simple transcurso del tiempo y su valoración monetaria, aun cuando no se trata de un derecho o una obligación que se incorpore en el haber patrimonial de los gobernados, lo cual es contrario a la naturaleza del impuesto sobre la renta, el cual tiene por objeto gravar las modificaciones positivas en el patrimonio, mismo que se integra tanto por los derechos como por las obligaciones.

Así, sostiene que tanto los derechos como las obligaciones son fundamentales para determinar si existe un ingreso o no; por ello precisa que un derecho puede definirse como la facultad de hacer o exigir aquello que establece la ley a favor de una persona, mientras que una obligación es una imposición o exigencia que debe realizar una persona.

En tal virtud, en el caso de operaciones en moneda extranjera, la facultad para hacer o exigir aquello que la ley establece (derecho) así como la imposición o exigencia que debe realizarse (obligación) únicamente se da en el momento preciso pactado por las partes, según se trate, que es cuando se incorpora en el haber patrimonial de una persona el derecho o la obligación. Así, el legislador en el artículo reclamado pretende darle efectos fiscales a situaciones que todavía no se incorporan en el haber patrimonial de las personas y, por tanto, no se trata ni de derechos ni de obligaciones.

Derivado de lo anterior señala que no se distingue entre un derecho adquirido y una simple expectativa. Al respecto indica que básicamente el derecho adquirido está constituido por una facultad regularmente ejercida, mientras que las expectativas no constituyen en propiedad un derecho, sino razonables previsiones, fundadas en normas vigentes, relativas a la adquisición de un derecho.

Seguidamente señala que la determinación monetaria del valor de las divisas en un determinado periodo de tiempo, no es un derecho adquirido, sino una mera expectativa, ya que aquello se dará hasta el momento en que el acto que le dio origen se cumpla o sea exigible. Aunado a ello estima que a diferencia de los intereses, definidos como el rendimiento de créditos de cualquier clase, en donde sí se adquiere un derecho

(rendimiento) por el simple transcurso del tiempo; en el caso de la fluctuación cambiaria no sucede igual, pues no se trata de un rendimiento que se incorpora al patrimonio sino que aquello puede llegar a suceder hasta el momento de su exigibilidad - que es cuando se debe convertir la moneda extranjera en pesos-, de ahí que no sea congruente dar el mismo tratamiento a dos situaciones que son totalmente diferentes. Así, insiste en señalar que la fluctuación cambiaria no necesariamente da lugar a un rendimiento, lo cual sí sucede con los intereses, pues ello dependerá del momento en que se haga exigible o se pague el derecho o la obligación que le dan origen qué es cuando se materializa la conversión de la moneda extranjera a pesos, pero no por el simple transcurso del tiempo.

Derivado de lo anterior, estima que la norma reclamada desvirtúa la naturaleza jurídica de los derechos y las obligaciones, sin atender a la capacidad contributiva de las personas, por lo que viola el principio de proporcionalidad tributaria.

- Precisa que la Ley del Impuesto sobre la Renta, abrogada el uno de enero de dos mil dos, si reconocía lo que hoy alega, pues consideraba como ingreso la ganancia cambiaria hasta el momento en que se cumplieran o satisficieran los derechos y obligaciones en moneda extranjera.

- Asimismo, indica que la Ley Monetaria es clara en establecer que las obligaciones de pago en moneda extranjera se solventarán en el país, entregando el equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio que rija en el lugar y fecha en que se haga el pago. En tal virtud, considerando que el impuesto sobre la renta grava el ingreso obtenido por una persona independientemente de su fuente y que, cuando se adquiere una obligación pagadera en moneda extranjera, tanto acreedor como deudor asumen el riesgo de la fluctuación cambiaria, entonces es claro que se debe considerar que existió un ingreso si al momento de solventar una obligación pagadera en moneda extranjera su valor es mayor que el de la moneda nacional al día en que se pactó la obligación, es decir, hasta el momento en que se realiza el pago o se cumple con la citada obligación. Por lo tanto, debe atenderse al momento del cumplimiento de la obligación para verificar el valor de la moneda nacional en relación con la extranjera para determinar si hubo o no ganancia cambiaria y no por el simple transcurso del tiempo, como sucede con los intereses.

Por lo expuesto señala que la fluctuación de la moneda no puede tener el mismo tratamiento fiscal que un interés, pues ambos tienen características diferentes, en tanto en los intereses sí se adquiere un derecho con el simple transcurso del tiempo, más en el caso de la fluctuación cambiaria con el simple transcurso del tiempo no se adquiere un derecho o una

obligación sino una simple expectativa de lo que podría suceder cuando se haga exigible la obligación o el derecho principal que dan origen a la fluctuación.

Señala los siguientes ejemplos de situaciones *similares* que no dan origen a un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta:

Los bienes inmuebles regularmente van aumentando su valor (plusvalía) de acuerdo al valor que se les dé en el mercado, así la plusvalía como ingreso se materializará con la venta del bien no con la simple valuación en la que se determine que el bien vale más en relación al momento en que el mismo se adquirió. Esa situación señala que sucede también con la fluctuación cambiaria, en donde un cierto monto de moneda extranjera, al momento de determinar su valor en pesos en una fecha en específico, no significa que ya se tenga el derecho o el aumento del patrimonio, pues se trata de una expectativa que da el mercado en dicha fecha.

- Las acciones (valores y otros títulos de crédito). Señala que el precio de las acciones que adquiere el gran público inversionista es muy bursátil, es decir, su valor cambia constantemente según las condiciones del mercado y la actividad financiera de su emisora. Al respecto indica que si una persona adquiere una acción en un determinado costo y su valor de mercado va aumentando en un transcurso de tiempo, dicha persona no obtiene un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta por la simple valuación de la acción, sino que eso sucede hasta el momento en el que la vende y es ahí donde se materializa el precio de venta, momento en el cual debe pagar el impuesto correspondiente por la ganancia que obtiene. Asimismo, sostiene que si dicha ganancia al igual que las

fluctuaciones cambiarias, tienen el tratamiento fiscal de un interés, en este caso el legislador sí precisó que se da el efecto fiscal hasta su venta, que es cuando se incorpora en el haber patrimonial del gobernado esa plusvalía o, en su caso, minusvalía en el valor de la acción. Considera que lo mismo sucede con la fluctuación cambiaria en donde un cierto monto de moneda extranjera, al momento de determinar su valor en pesos en una fecha en específico, no significa que ya se tenga el derecho o el aumento del patrimonio, pues se trata de una expectativa que da el mercado en dicha fecha.

Conforme a dichos ejemplos argumenta la fluctuación cambiaria se trata simplemente de una expectativa que solamente se ve materializada hasta el momento en que se torna exigible o se realiza el pago derecho o la obligación en moneda extranjera qué es cuando se incorpora en el haber patrimonial.

Aunado a lo anterior, argumenta que en el caso de que el derecho o la obligación en moneda extranjera no tuvieran una fecha de cumplimiento, ese derecho u obligación nunca tendría que convertirse en moneda nacional, por lo que no tendría sentido evaluar si se dio una ganancia o pérdida cambiaria frente a la moneda nacional. Señala que lo mismo ocurriría si el tipo de cambio en el momento en que surge el derecho o la obligación es el mismo en el momento en que se tiene que cumplir, dado que no existiría una ganancia o una pérdida cambiaria frente a la moneda nacional.

- Estima que por la naturaleza fluctuante de los tipos de cambio, la ganancia cambiaria que se materializaría en devengado un mes o año, puede desaparecer por completo al mes siguiente, por lo que no se justifica que el impuesto sobre la renta esté ligado exclusivamente a la fluctuación cambiaria cuando no se ha materializado ni se ha incorporado en el haber patrimonial del gobernado, pues esto sucederá hasta el momento de la exigibilidad y no por la simple expectativa que genera.

Por todo lo expuesto es que se duele que el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria en tanto obliga a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja la auténtica capacidad contributiva, pues impone determinar un ingreso inexistente por una situación que no modifica positivamente el patrimonio de los gobernados.

Segundo. El artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de equidad tributaria.

- La porción normativa reclamada establece la obligación de determinar una ganancia o una pérdida por la fluctuación cambiaria y por el simple transcurso del tiempo; es decir, obliga a determinar el valor de mercado de un bien

(moneda extranjera) a una fecha en específico y a considerarlo como un ingreso o una deducción. Sin embargo, existen otros bienes que también se va modificando por el transcurso del tiempo y las condiciones del mercado en una fecha en específico por los que no existe obligación de determinar un ingreso o una deducción hasta el momento en que se materializó su venta.

Al respecto señala como ejemplo los bienes inmuebles y las acciones, a saber:

-Los bienes inmuebles regularmente van aumentando su valor (plusvalía) de acuerdo al valor que se les dé en el mercado, así la plusvalía como ingreso se materializará con la venta del bien no con la simple valuación en la que se determine que el bien vale más en relación al momento en que el mismo se adquirió. Esa situación señala que sucede también con la fluctuación cambiaria, en donde un cierto monto de moneda extranjera, al momento de determinar su valor en pesos en una fecha en específico, no significa que ya se tenga el derecho o el aumento del patrimonio, pues se trata de una expectativa que da el mercado en dicha fecha.

- Las acciones (valores y otros títulos de crédito). Señala que el precio de las acciones que adquiere el gran público inversionista es muy bursátil, es decir, su valor cambia constantemente según las condiciones del mercado y la actividad financiera de su emisora. Al respecto indica que si una persona adquiere una acción en un determinado costo y su valor de mercado va aumentando en un transcurso de tiempo, dicha persona no obtiene un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta por la simple

valuación de la acción, sino que eso sucede hasta el momento en el que la vende y es ahí donde se materializa el precio de venta, momento en el cual debe pagar el impuesto correspondiente por la ganancia que obtiene. Asimismo, sostiene que si dicha ganancia al igual que las fluctuaciones cambiarias, tienen el tratamiento fiscal de un interés, en este caso el legislador sí precisó que se da el efecto fiscal hasta su venta, que es cuando se incorpora en el haber patrimonial del gobernado esa plusvalía o, en su caso, minusvalía en el valor de la acción. Considera que lo mismo sucede con la fluctuación cambiaria en donde un cierto monto de moneda extranjera, al momento de determinar su valor en pesos en una fecha en específico, no significa que ya se tenga el derecho o el aumento del patrimonio, pues se trata de una expectativa que da el mercado en dicha fecha.

Así, considera que existe un trato inequitativo y diferente con aquellos gobernados que tienen operaciones en moneda extranjera ya que a ellos sí los obliga a reconocer los cambios en el valor monetario en una fecha en específico sin importar que no se hayan materializado (sea exigible o se realice su pago).

Lo anterior toda vez que tanto en el caso de contribuyentes que tienen bienes inmuebles, acciones, o derechos y obligaciones en moneda extranjera, tienen una expectativa de derecho tomando en consideración su valor de mercado a una fecha determinada, más a los últimos sí los obliga a reconocer dichos valores aun cuando no se han materializado, lo que implica un trato inequitativo. Al respecto indica que el mejor ejemplo de dicho trato inequitativo es la

ganancia por la venta de acciones que si bien se considera para efectos fiscales un interés su reconocimiento no es con base en un devengado aun cuando el valor de dicha acción va fluctuando en el transcurso del tiempo como la hace la conversión cambiaria.

Así, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el monto del impuesto sobre la renta que deben pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo.

Consecuentemente, la porción normativa reclamada viola el principio de equidad tributaria en virtud de que los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, esto es, tener una expectativa de derecho, los trata de manera desigual.

Finalmente, argumenta que el efecto del amparo debe ser en el sentido de desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa la porción normativa reclamada, que prevé la obligación de darle el tratamiento fiscal de un interés a las ganancias o pérdidas cambiarias que se generen por la fluctuación devengada. Lo cual no significa que no deba reconocer el efecto de la fluctuación cambiaria, sino que ello debe realizarlo no con base en el devengado, como actualmente lo prevé el artículo impugnado, sino cuando sea

exigible y se materialice el derecho o la obligación, y por ello, exista una modificación en su patrimonio, lo que es acorde con el objeto del impuesto sobre la renta; ya que la naturaleza de un interés es diferente al de la fluctuación cambiaria, pues con el primero sí se adquiere un derecho con el simple transcurso de tiempo y con la segunda no.

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

Sostuvo que la norma reclamada es de naturaleza heteroaplicativa, pues la actualización del perjuicio del penúltimo párrafo de la norma descrita está sujeta a la condición de la fluctuación de la moneda extranjera, lo que repercutirá en el pago de un interés (ganancia) o una pérdida (deducción). Así, el hecho de que se encuentre en el supuesto de obtener una ganancia o pérdida derivada de la fluctuación cambiaria (contrato de crédito), no se traduce en que se vea afectada su esfera jurídica, sino hasta el momento en que se realice la operación correspondiente y se refleje una ganancia o pérdida al realizar la declaración a que haya lugar, en la que necesariamente deberá hacer la conversión cambiaria.

Así, al analizar las causales de improcedencia resolvió que el juicio es **improcedente**, al respecto señaló: (i) se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, respecto del acto

reclamado consistente en la publicación del Decreto reclamado, que se atribuye al Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, toda vez que dicho acto no fue impugnado por vicios propios; (ii) se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracciones XII y XXIII, de la Ley de Amparo, pues la parte quejosa no acredita una afectación en su esfera jurídica y de interés legítimo en virtud de que la sola entrada en vigor de la ley no le causa perjuicio, el cual debe ser probado de manera fehaciente, pues, no demostró por alguno de los medios de prueba que permite la ley, que se le haya causado perjuicio alguno por la sola expedición del acto reclamado.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito.

Determinó dejar firme el sobreseimiento decretado en relación a los actos atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria consistentes en la aplicación y ejecución del artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así como de los actos reclamados del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, consistentes en la ejecución y publicación del Decreto reclamado; al igual que respecto de los actos atribuidos a las Cámaras del Congreso de la Unión, en el ámbito de su competencia.

Por otro lado, determinó que la norma reclamada tiene naturaleza autoaplicativa toda vez que los contribuyentes que realicen operaciones o tengan obligaciones en moneda extranjera, están obligados a su observancia desde el momento del inicio de su vigencia, debido a que la fluctuación cambiaria de divisas se genera día a día, acorde al tipo cambiario publicado por el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, esto, en los términos precisados en el penúltimo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo darle el tratamiento fiscal de interés a las ganancias o pérdidas cambiarias que se generaron por el hecho de tener obligaciones o derechos en moneda extranjera. Derivado de ello determinó **revocar el sobreseimiento** decretado por el Juez de Distrito.

Finalmente, se declaró legalmente incompetente para resolver el problema de constitucionalidad planteado en relación con el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, por lo que determinó dejar a salvo la jurisdicción de este Alto Tribunal.

V. Agravios formulados en el recurso de revisión principal. Fundamentalmente la parte quejosa expuso argumentos en los que combate los razonamientos de la sentencia recurrida, ello con el fin de demostrar que la

naturaleza jurídica de la norma reclamada es de carácter autoaplicativo. Al respecto señaló:

-Las operaciones en moneda extranjera (derechos u obligaciones) están sujetas a variaciones en su equivalencia en moneda nacional debido al cambio en el valor de las divisas; esta variación de los valores a través del tiempo es la fluctuación cambiaria. Ello, ya que la moneda de curso legal en México es el peso y, por lo tanto, cuando un contribuyente tiene en su haber patrimonial tanto derechos como obligaciones en moneda extranjera debe cuantificarlos en moneda nacional conforme se van publicando los tipos de cambio oficiales. Precisa que la determinación en pesos de la moneda extranjera se tiene que realizar por el simple transcurso del tiempo, para ello el Banco de México es el que determina el tipo de cambio que debe utilizarse para llevar a cabo dicha determinación.

-El contribuyente por el simple hecho de tener obligaciones o derechos en moneda extranjera tiene la obligación de determinar su valor en pesos conforme transcurre el tiempo; esa determinación por sí misma trae como consecuencia la existencia de ganancias o pérdidas cambiarias pues el tipo de cambio que se utiliza para determinar el valor en pesos no es estático sino que va cambiando día a día.

-La norma reclamada establece el momento en el que debe tener consecuencias fiscales los efectos de la fluctuación cambiaria que se conocen todos los días por el simple transcurso del tiempo.

-El artículo impugnado obliga a darle el tratamiento de interés a la fluctuación cambiaria que inevitablemente existirá por el simple hecho de tener derechos u obligaciones en moneda extranjera; por tal motivo, con su sola entrada en vigor le causa perjuicio a los contribuyentes que antes de ello, tengan algún derecho u obligación en

moneda extranjera pues deberán: (1) determinar el valor de dichas moneda extranjeras en pesos al ser éste la moneda de curso legal en México, lo que inevitablemente dará como resultado que exista una fluctuación y, (2) darle el tratamiento de interés a dicha fluctuación conforme se va devengando.

-El impuesto sobre la renta se va causando momento a momento, de igual forma la fluctuación de la moneda extranjera genera ganancias y pérdidas cambiarias todos los días, lo que implica que la norma reclamada tiene afectación desde su entrada en vigor por el simple hecho de tener derechos u obligaciones en moneda extranjera puesto que el contribuyente deberá darle el tratamiento fiscal de un interés a dicha fluctuación cambiaria.

-Precisa que con las pruebas que aportó demostró que se trata de una persona moral y por lo tanto, está obligada al pago del impuesto sobre la renta, que cuenta con obligaciones en moneda extranjera las cuales están vigentes antes y después de la entra en vigor de la norma reclamada; con lo cual demuestra la existencia de un vínculo entre ciertos derechos fundamentales (destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria) y la persona que comparece en el proceso (parte quejosa). También indica que con las pruebas que aportó al juicio demuestra encontrarse en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al pertenecer al grupo de contribuyentes y, por ello, tiene un interés cualificado, real y jurídicamente positivo en su esfera jurídica, de manera actual ya que cuenta con obligaciones en moneda extranjera que dan como resultado la fluctuación cambiaria. Señala que de igual forma demuestra que dentro del grupo de contribuyentes se diferencia al contar con obligaciones en moneda extranjera que generan fluctuaciones cambiarias las que, en términos del impuesto sobre la renta, deberán tratarse como si fuera un interés conforme se van conociendo demostrando así que su interés es cualificado,

personal y directo. Conforme a lo anterior, señala que de conformidad con lo establecido en la norma impugnada, por el solo hecho de contar con obligaciones en moneda extranjera tiene la obligación de darle un tratamiento de un interés a la fluctuación cambiaria, con lo cual demuestra tener interés jurídico para acudir al juicio de amparo y que, aun suponiendo sin conceder que esto no fuera así, sí cuenta por lo menos con interés legítimo para ello.

VI. Revisión Adhesiva. Resulta innecesario sintetizar los agravios que hace valer el Presidente de la República, dado el sentido que regirá en la presente resolución.

CUARTO. Estudio de los conceptos de violación. Esta Primera Sala se ocupara de los conceptos de violación que omitió abordar el Juez de Distrito, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, lo cual se realizara de manera conjunta, en términos del diverso 76 de la citada ley.

I. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

En el primer concepto de violación, se aduce que el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgrede el mencionado principio al considerar como ingreso un aspecto que no modifica el patrimonio de los contribuyentes, como es la fluctuación de la moneda.

Después de narrar lo que a consideración de la quejosa es el principio de proporcionalidad y el objeto del impuesto sobre la renta, sostiene que el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera que por el sólo transcurso del tiempo y por la fluctuación de la moneda se obtiene una ganancia o pérdida cambiaria, como sucede con los intereses, por lo que debe determinarse su monto de manera mensual (en los pagos provisionales) y anual (en el impuesto del ejercicio); sin embargo, la fluctuación no es un derecho o una obligación que modifique positivamente su patrimonio.

Sostiene que si el impuesto sobre la renta grava la modificación positiva en el patrimonio, el que se integra por derechos y obligaciones, pero tratándose de la fluctuación cambiaria ese derecho u obligación sólo se presenta en el momento pactado por las partes, por lo que es incorrecto que el legislador pretenda darle efectos fiscales a aspectos económicos que todavía no se incorporan al patrimonio, desvirtuando la naturaleza jurídica de los derechos y obligaciones.

Expone que la fluctuación de la moneda en un período determinado no se trata de un derecho adquirido, sino de una mera expectativa, pues el derecho o la obligación se genera hasta que el acto que les dio origen se cumpla o sea exigible; además, la citada fluctuación no necesariamente genera un

rendimiento, pues ello depende del momento en que se hace exigible o se cumple lo establecido en el acto jurídico de origen.

Que derivado de lo anterior, debe considerarse que existe un ingreso o aumento del patrimonio del acreedor si al momento de solventar una obligación pagadera en moneda extranjera su valor es mayor que al de la moneda nacional al día en que se cumple con la obligación, pero no así por el sólo transcurso del tiempo, lo que implica que no se le puede dar el tratamiento de un interés.

Los anteriores argumentos son **infundados**, como se demuestra a continuación:

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99² del Tribunal Pleno, de rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**, en la que se sostuvo que el principio de

² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”*.

proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva**. Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003³ de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”**, determinó –entre otros aspectos– que la capacidad contributiva de los causantes debe ser entendida como la potencialidad real

³ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, la que se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, quien según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto del gravamen; por tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Dicho lo anterior, lo que conviene analizar a continuación es si la fluctuación de la moneda extranjera puede o no impactar en la potencialidad de las personas de contribuir al gasto público.

En principio debe tenerse presente que derivado del comportamiento de la diversidad de las economías en el mundo, la moneda con la que cada una de ellas se maneja puede sufrir cambios valorativos, así la relación cuantitativa entre las distintas monedas del mundo no necesariamente puede ser la misma; de ahí la necesidad de establecer un tipo de cambio, el cual no es más que el precio que se paga en moneda nacional para adquirir la moneda extranjera.

No obstante, la paridad entre las monedas no es estable necesariamente, sino que puede sufrir diversas variaciones por el comportamiento de los mercados mundiales, a ese tipo de movimiento se le conoce como fluctuación monetaria, o bien, la fluctuación por el tipo de cambio.

La unidad de cambio que se utiliza en el país para valorar los derechos y obligaciones es el peso; por ende, cuando las personas celebren o participen en operaciones en donde se establezca el cumplimiento de obligaciones en moneda extranjera, debe establecerse su equivalente en moneda nacional para conocer su monto.

En relación con lo anterior, el artículo 20⁴ del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones y sus accesorios se causan y pagan en moneda nacional, por lo que en caso de las operaciones celebradas en moneda extranjera deberá atenderse a la mecánica que ese numeral prevé para la conversión de la moneda extranjera a moneda nacional.

⁴ **“Artículo 20.** Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones...”.

Así, en los casos en que se establezcan operaciones en moneda extranjera y al convertirlas en moneda nacional, la diferencia entre ellas constituirá una ganancia o una pérdida cambiaria, según corresponda. Los fenómenos de la ganancia o la pérdida cambiaria se presentan en la revaluación o devaluación de la moneda nacional o extranjera en función de los créditos o deudas que tengan las personas.

Es decir, habrá una pérdida cambiaria si teniendo deudas en moneda extranjera ésta se revalúa o la moneda nacional se devalúa; o bien, teniendo créditos la moneda extranjera se devalúa o la moneda nacional se revalúa. Por el contrario, existe ganancia cambiaria cuando teniendo deudas en moneda extranjera ésta se devalúa o se revalúa la moneda nacional, o bien, teniendo créditos en moneda extranjera se revalúa la moneda extranjera o se devalúa la moneda nacional.

Por ejemplo, si una persona tiene una deuda en moneda extranjera y la moneda nacional se devalúa respecto de esa moneda extranjera, la carga financiera que implica la devaluación va a representar una pérdida a cargo del deudor, pues al comparar el valor de la moneda extranjera al finalizar el mes, en su equivalente en moneda nacional, que tenía al inicio del mes, la diferencia representará una pérdida inflacionaria, pues tendrá que desembolsar más (en pesos) por su deuda.

Empero, si comparamos el valor de un crédito contratado en moneda extranjera al finalizar el mes, en su equivalente en moneda nacional, que tenía al inicio del mes, el incremento que se haya experimentado en ese lapso constituirá la ganancia cambiaria a favor del acreedor, ya que recibirá una cantidad mayor (en pesos) por su crédito.

En ese sentido, la fluctuación cambiaria de la moneda nacional en relación con la moneda extranjera, impacta de manera positiva (ganancia) o negativa (pérdida) en el patrimonio de las personas, lo que implica que válidamente el legislador los puede tomar en cuenta para establecer una carga fiscal, pues son viables para manifestar una potencialidad real de contribuir al gasto público.

Hecha la precisión anterior, lo que debe analizarse a continuación es si la fluctuación cambiaria debe reconocerse con el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce para los intereses, es decir, sujetarse al sistema del devengo, o bien, como lo aduce la quejosa, debe efectuarse la conversión hasta que se materializa, esto es, cuando se cumple con la obligación.

Para abordar el aspecto anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

“Artículo 8. Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

(...)

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.

Se dará el tratamiento establecido en esta Ley para los intereses, a la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión”.

El numeral reclamado establece que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta la ganancia o pérdida cambiaria devengadas, se le dará el mismo tratamiento que ese ordenamiento establece para los intereses.

La ley en comento dispone en su artículo 18⁵ algunos de los conceptos que deben considerarse como ingresos para efectos de ese ordenamiento, en donde se encuentran los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. Asimismo, el numeral 25⁶ de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone los conceptos que tendrán la calidad de deducciones autorizadas, y hace mención como tal a los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

Conforme a lo antes mencionado, los intereses devengados deberán acumularse (si son a favor) o deducirse (si

⁵ **“Artículo 18.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

(...)

IX. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Para estos efectos, se considera que los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que el deudor incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses moratorios devengados acumulados correspondientes al último periodo citado.

Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan...”

⁶ **“Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado...”

son a cargo); entonces, la ganancia o pérdida cambiaria deberá considerarse acumulable o deducible, según corresponda.

Para continuar con el análisis del planteamiento referente a la inconstitucionalidad de la norma reclamada, debe atenderse al porqué el legislador estimó que la fluctuación de la moneda extranjera tenía que tener el mismo tratamiento que se establece para los intereses.

La respuesta a ese cuestionamiento radica en la naturaleza de los conceptos, pues tanto la fluctuación cambiaria devengada como los intereses devengados constituyen cargas financieras que debe soportarse con motivo de la celebración de actos jurídicos con intereses, o bien, en moneda extranjera.

En efecto, ya sea por vía de préstamo o deuda, los sujetos contratantes se obligan a pagar intereses a favor de su acreedor, los cuales constituyen una carga financiera que deben soportar; es decir, no sólo deben pagar el valor del adeudo o préstamo que se les hizo, sino también el interés que se genera día con día.

Tratándose de préstamos o deudas contratados en moneda extranjera, sucede lo mismo, pues el valor de la moneda no es estático, sino que se mantiene en constante movimiento, lo que implica que momento a momento se

requerirán mayores recursos para adquirir el mismo importe de moneda extranjera y cumplir con la obligación contraída.

Entonces, mientras que los intereses se devengan día con día, es decir, se generan día con día con motivo del acuerdo de voluntades de quienes se comprometieron a pagarlos; para el caso de la fluctuación cambiaria, ésta también se genera día con día, esto es, se devenga diariamente, empero ésta no se presenta porque así las partes lo convinieron, sino que se gesta por la propia naturaleza cambiante de la moneda extranjera.

Dado que la fluctuación cambiaria como los intereses tienen una naturaleza similar, fue que el legislador pretendió darles un tratamiento igual, pues –se reitera– se está ante un concepto que se generan día con día y ambos constituyen cargas financieras que debe soportarse.

Es decir, no hay duda que el interés y la fluctuación cambiaria no constituyen una misma cosa, o bien, que para la legislación común se comportan jurídicamente igual, para que el legislador pudiera darles el mismo tratamiento fiscal, pues de ser así, la fluctuación cambiaria la hubiera incluido en el concepto de interés.

Lo que denotó el legislador, como ha quedado antes apuntado, es que la fluctuación de la moneda extranjera como

el interés se genera día a día y ambos constituyen una carga financiera que deben soportar los contratantes en moneda extranjera; de ahí que se advierta que el tratamiento asimilable al de los intereses radica en el comportamiento de ambos conceptos.

Incluso, como la quejosa hace mención en su demanda de amparo, las normas de información financiera precisan que los efectos derivados de las transacciones deben reconocerse contablemente en el momento en el que ocurren, tales como son –entre otros– las fluctuaciones en moneda extranjera, las cuales se reconocen contablemente al momento en que se conocen, considerando su naturaleza y la posibilidad de ser cuantificados.

Dicho en otras palabras, la fluctuación de la moneda se genera día con día afectando las deudas o créditos contratados en moneda extranjera, lo que implica un movimiento positivo o negativo en el patrimonio de las personas, de ahí que las normas de información financiera establezcan que ese efecto debe reconocerse contablemente.

Por otro lado, conviene tener en cuenta a qué quiso referirse el legislador cuando hizo referencia a la ganancia o pérdida cambiaria “devengada” por la fluctuación de la moneda extranjera.

El verbo “devengar”, conforme al Diccionario de la Real Academia Española, significa *“Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”*.

Esto es, conforme a su vocablo común, la expresión devengar significa la adquisición de un derecho, tratándose de la norma reclamada, una pérdida o ganancia que se origina con motivo de la fluctuación de la moneda extranjera.

Así, para el legislador la pérdida o la ganancia cambiaria se incorpora al patrimonio de las personas día con día, es decir, se ve reflejado en su patrimonio momento a momento, de ahí que utilice el concepto de devengar al referirse a la ganancia o a la pérdida cambiaria; incluso, es la misma concepción que de ese término se utiliza en las normas de información financiera.

Bajo esa línea argumentativa, se tiene que es correcto que el legislador haya reconocido el movimiento de riqueza en el patrimonio de las personas, ya sea ganancia o pérdida, como se va generando y, por ende, no se requiere que deba esperarse hasta que efectivamente se materializa el cumplimiento de la obligación pactada en moneda extranjera.

La ganancia o la pérdida cambiaria fluctúa día con día, lo que implica que los sujetos que contratan u obtienen préstamos en moneda extranjera ven modificado su patrimonio constantemente, es decir, la sola fluctuación de la moneda extranjera sobre la cual se llevó a cabo el negocio jurídico, hace que existan movimientos de riqueza que afectan a las personas de forma negativa o positiva.

Así, son esos movimientos de la riqueza que el legislador pretendió gravar a través de conceder a la fluctuación cambiaria el mismo tratamiento que al interés devengado, pues estos conceptos se van generando día a día y modifican en esa misma medida el patrimonio de las personas.

En ese sentido es que no se requiere que materialicen las contraprestaciones pactadas en los negocios jurídicos para que se reconozca la potencialidad de contribuir, es decir, no requiere que exista un flujo de efectivo para advertir que un concepto modifica el patrimonio de las personas y, en esa medida, refleje una capacidad económica que permita ser gravada.

Visto en un sentido amplio el patrimonio de los causantes, esto es, tomando en cuenta cualquier manifestación de riqueza de las personas, se tiene que la utilización del devengo de la fluctuación cambiaria atiende al principio de proporcionalidad

tributaria, pues con motivo de ese movimiento cambiario es que el patrimonio de las personas se incrementa con la ganancia o se reduce con motivo de la pérdida.

Es decir, al igual que los intereses devengados, la fluctuación cambiaria constituye una carga financiera que soportan los contribuyentes y que se va adicionando o disminuyendo al valor del crédito o la deuda contratado en moneda extranjera, lo que genera un incremento o decremento –según se trata de ganancia o pérdida– en el patrimonio de las personas.

Debe recordarse que esta Suprema Corte ha establecido que el legislador para atribuir la existencia de capacidad contributiva parte de la consideración de que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza, por lo que las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza⁷.

⁷ Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 10/2003, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa

Entonces, el movimiento de riqueza que se genera con la fluctuación cambiaria, válidamente puede ser sujeto del impuesto sobre la renta desde que se devenga, por lo que no se requiere esperar al momento en que se liquida la obligación contratada en moneda extranjera para que en ese instante se realice la conversión cambiaria y se verifique la ganancia o pérdida cambiaria en esa operación.

A diferencia del cumplimiento de una obligación en moneda nacional en donde con la entrega de la cosa debida, dinero, se extingue la obligación contraída; cuando la obligación se pacta en moneda extranjera trae aparejado, invariablemente, la fluctuación cambiaria que se genera día con día, por lo que es en esa medida que el patrimonio del causante sufre cambios negativos (si es pérdida) o positivos (si es ganancia); de ahí que no se requiere que sea hasta que se realice el pago de la contraprestación en moneda extranjera para considerar hasta en ese momento que se genera el incremento o decremento en el patrimonial de los sujetos.

Por tanto, es correcto que el legislador haya dado el tratamiento de intereses a la ganancia o pérdida cambiaria

riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, pues éstas al igual que aquél constituyen un costo financiero que juega a favor o en contra de los causantes que modifica positiva o negativamente su patrimonio.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que el numeral reclamado dispone que debe dársele el tratamiento de intereses a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.

Dicho de otra manera, el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta da a la fluctuación cambiaria también recae respecto de los intereses que se generan derivado de la deuda o préstamo celebrados en moneda extranjera. Lo que implica que, si los intereses se generan día con día y éstos deben pagarse en moneda extranjera, la fluctuación cambiaria de esa moneda debe reconocerse en función de que aparejada a dichos interés también se va generando la mencionada fluctuación.

Es decir, los intereses que se pacten en moneda extranjera se van devengando conjuntamente con la fluctuación cambiaria, lo que hace notar, aún más, porque en ese tipo de operaciones debe reconocerse la modificación patrimonial positiva (ganancia) o negativa (pérdida) de los sujetos, pues se

pagan más o menos intereses en moneda nacional en función de la fluctuación cambiaria de la moneda extranjera.

Tal es el caso de la quejosa, pues de las pruebas que obran en autos, se advierte el contrato de crédito celebrado el trece de diciembre de dos mil once (folios 101 a 295 del cuaderno del juicio de amparo) y del que se aprecia que el crédito otorgado está sujeto a intereses ordinarios y moratorios, ambos pagaderos en moneda extranjera.

Así, como antes se dijo, los intereses que se devengan en moneda extranjera también devengan conjuntamente una fluctuación cambiaria, lo que demuestra el movimiento paulatino y constante en el patrimonio de las personas durante la existencia de la obligación pactada en moneda extranjera.

Es en ese tipo de escenarios donde se hace más evidente que fue correcto que el legislador diera el mismo tratamiento que a los intereses a la fluctuación cambiaria de deudas o créditos respecto de la suerte principal y al interés mismo, pues es ahí donde se aprecia con mayor claridad la forma en que interactúa la fluctuación de la moneda extranjera y la modificación patrimonial de los contribuyentes.

Lo anterior, pues tanto el interés como la fluctuación cambiaria son cargas financieras que deben soportar los

deudores, los cuales se gestan día con día (devengan), lo que hace que el patrimonio de los contribuyentes se vea modificado positiva o negativamente en cada una de esas etapas o momentos; de ahí que sea correcto que tales movimientos sean reconocidos por el legislador en la norma reclamada.

No pasa inadvertido lo aducido por la quejosa, en cuanto a que la ganancia cambiaria constituye una mera expectativa de derecho, por lo que no puede tener el mismo tratamiento del interés, pues contrario a esa afirmación, la fluctuación cambiaria es una realidad objetiva que impacta negativamente o positivamente el patrimonio de los contribuyentes, tal como ha quedado apuntado anteriormente.

Sin que sea necesario dialogar con lo que se entiende por derechos adquiridos o expectativas de derecho, como lo hace la quejosa, ya que para reconocer el potencial económico de una persona y, por ende, que pueda ser sujeto de una contribución, basta la existencia de una manifestación de riqueza, con independencia si proviene de un derecho adquirido o de una expectativa de derecho.

Es decir, resulta intrascendente si la potencialidad de las personas a contribuir al gasto público deriva de un derecho adquirido o una expectativa de derecho, lo que es trascendente para efectos fiscales, específicamente para la

Ley del Impuesto sobre la Renta, es que exista un ingreso que modifica positivamente el patrimonio de una persona, para que pueda ser considerado dentro de la base de la mencionada contribución, en tanto que el “ingreso” es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente.

Con base en lo antes expuesto, se colige que son infundados los argumentos por medio de los cuales se pretende demostrar que el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

II. Transgresión al principio equidad tributaria.

En el segundo concepto de violación, se aduce que el penúltimo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera ese principio, en virtud de que existen bienes que también se van modificando por el transcurso del tiempo y las condiciones del mercado, y respecto de los cuales no existe la obligación –como si se hace en el numeral reclamado– de determinar un ingreso o una deducción antes de que se haya materializado, sino que en esos casos se genera el ingreso o la deducción hasta el momento en que se materializa su venta, tales como son los bienes inmuebles y las acciones.

Para dar solución a las proposiciones anteriores, debe tenerse presente que el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal determinó que el principio de equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, por lo que si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Adicionalmente, se ha sustentado que dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo⁸.

Así, para hacer el análisis de constitucionalidad de una norma a partir del principio de equidad tributaria, es necesario

⁸ Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 41/97 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43 de rubro: **"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS"**.

verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse, con posterioridad, de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.

Por ende, a efecto de estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad de una norma tributaria, en términos del principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, es indispensable verificar si los elementos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad.

Los conceptos que propone la quejosa para efectuar un análisis comparativo, son los relativos a las acciones y a los bienes inmuebles, pues a criterio de la quejosa, por el transcurso del tiempo en ambos casos se genera un incremento en su valor, pero éste no se reconoce, sino hasta que se venden; sin embargo, contrario a lo que sea firma en la demanda de amparo, esos conceptos no son comparables con la fluctuación cambiaria.

Lo anterior se debe a que tanto las acciones como los bienes inmuebles, elementos sobre los cuales pretende hacer la comparación la quejosa, se encuentran en propiedad de una persona y los movimientos en su valor (positivos o negativos)

son desconocidos momento a momento, cosa distinta que pasa con las operaciones de las que deriva la fluctuación cambiaria devengada.

Dicho de otra manera, los bienes inmuebles (terrenos) y las acciones cuando se encuentran en el patrimonio de una persona, su sola tenencia no da certeza de que su valor se ha incrementado o ha decrecido; es decir, se desconoce si con la tenencia de esos bienes el patrimonio de una persona se modificó positiva o negativamente y, por ende, si afectó el patrimonio de su tenedor.

Incluso, para conocer los movimientos de riqueza tratándose de esos bienes, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé procedimientos específicos.

Así, el artículo 19⁹ de la citada ley dispone –en esencia– que para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, entre otros bienes, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el

⁹ **“Artículo 19.** Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 8 de la presente Ley, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

El ajuste a que se refiere el párrafo anterior no es aplicable para determinar la ganancia por la enajenación de acciones y certificados de depósito de bienes o de mercancías.

En el caso de bienes adquiridos con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad fusionada o escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a estas últimas”.

cual se ajustará multiplicando el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

Como puede apreciarse, el procedimiento que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como finalidad reconocer el impacto inflacionario que sufren ese tipo de bienes, por lo que se busca traerlos a valores presentes, y a partir de lo anterior conocer si en la venta del terreno el contribuyente obtuvo o no una ganancia susceptible de modificar positivamente su patrimonio y, por ende, de contribuir al gasto público.

Tratándose de la venta de acciones, el artículo 22¹⁰ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la fórmula para

¹⁰ **Artículo 22.** Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones conforme a lo siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 77 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral emisora de las acciones que se enajenan hubiera tenido a las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, se deberán actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización previa a la fecha de la adquisición o de la enajenación, según se trate, y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados, así como la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

obtener la ganancia por la mencionada operación. Así, establece que la ganancia por la enajenación de acciones debe establecerse un costo promedio por cada acción, aun cuando no las enajene todas, para lo cual deberá determinar un valor ajustado de la acción.

El valor ajustado de las acciones se calcula, sin entrar a mayor detalle al no ser materia de este recurso, actualizando la acción desde que se adquirió hasta que se enajenó, obteniendo así el costo comprobado de adquisición actualizado, al que se le suma la diferencia de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta (cuando el de enajenación es mayor), las pérdidas pendientes por amortizar antes de la adquisición, se restan las pérdidas pendientes de amortizar antes de la enajenación, los reembolsos de capital y la diferencia de la denominada utilidad fiscal neta negativa.

Con el procedimiento anterior lo que se busca es, por un lado, traer a valores presentes el costo de la acción y, por el otro, el reconocimiento de las utilidades que se generaron durante el transcurso en que se tuvieron esas acciones.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, serán las que la persona moral de que se trate tenga a la fecha de enajenación, que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente a la fecha citada. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de que se trate.

(...)

III. Al resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se le adicionará el monto de las pérdidas fiscales que la persona moral emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate y que dicha persona moral haya disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene...”.

Puede advertirse de los procedimientos anteriores, la sola tenencia de los terrenos o de las acciones no detonan un incremento o decremento que se advierta momento a momento, es decir, que se devengue; así, para conocer la modificación patrimonial de esos bienes lo que se requiere es que se enajenen, para que así su valor original se traiga a un valor presente y confrontarlo con el valor de enajenación, además de que tratándose de las acciones, se reconozca si la empresa tenedora de las acciones fue ganadora, por generar utilidad, o perdedora, por manifestar pérdidas durante el período de la tenencia de las acciones.

Situación distinta que pasa con los préstamos o deudas contratados en moneda extranjera, pues como se analizó, este tipo de operaciones genera un movimiento en los valores de la moneda extranjera y la moneda nacional, cuya diferencia –positiva o negativa– genera una afectación al patrimonio de las personas.

Es decir, no se requiere de una enajenación o de alguna otra operación similar, como si ocurre en los terrenos y las acciones, para conocer cuál es el valor de la fluctuación cambiaria, pues ésta se presenta momento a momento.

Consecuentemente, como antes se anunció, los conceptos respecto de los cuales la quejosa hace descansar el tratamiento diferenciado, no son comparable con la fluctuación cambiaria, lo que implica que no puede hacerse un análisis de la transgresión al principio de equidad tributaria.

A mayor abundamiento, la imposibilidad de comparar la ganancia o pérdida cambiaria con la venta de terrenos o de acciones, también radica en las finalidades que persiguen los procedimientos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para cada uno de esos casos.

En efecto, como se analizó en el apartado anterior, con la ganancia o pérdida cambiaria se persigue reconocer la modificación positiva o negativa en el patrimonio de las personas por la fluctuación de la moneda extranjera, en tanto que se trata de una carga financiera que deben soportar los contratantes.

Mientras que los procedimientos establecidos para la enajenación de terrenos y de acciones, lo que ambos buscan es traer a valores presentes el costo originario de esos bienes para confrontarlo con su valor de venta y determinar una ganancia o pérdida, según se trate; además, con el procedimiento de la enajenación de las acciones se busca reconocer la utilidad

generada por la empresa tenedora durante el lapso que poseyó las acciones vendidas.

De ahí se sigue que no puedan encontrarse en un plano comparable las operaciones que tienen que ver con la enajenación de terrenos o de acciones, respecto de la ganancia o pérdida cambiaria, pues las finalidades que persiguen cada uno de esos procedimientos es distinta, por lo que no pueden tomarse como parámetros válidos a efecto de hacer un análisis de equidad.

En ese orden de ideas, si con los argumentos de la demanda de amparo se pretende demostrar que la fluctuación cambiaria debe reconocerse hasta que se cumple con la obligación de pago, tal como ocurre en la enajenación de terrenos o de acciones, en donde –según la quejosa– los efectos económicos de esas operaciones se reconocen hasta que se venden; lo cierto es que son distintas las naturalezas de cada uno de esos conceptos y las finalidades que persiguen los procedimientos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar los movimientos de riqueza, como ha quedado antes apuntado, por lo que no pueden considerarse como comparables.

Cabe agregar que la fluctuación cambiaria no es por sí mismo el reconocimiento del transcurso del tiempo de una

deuda o crédito en moneda extranjera, como lo afirma la quejosa, sino que es el reconocimiento de los cambios en la paridad de la moneda nacional con la extranjera, que se presenta día a día y que deriva del comportamiento de las economías del mundo.

Consecuentemente, en el caso no es posible hacer un análisis de vulneración al principio de equidad tributaria, pues los sujetos respecto de los cuales la quejosa pretende hacer descansar el trato diferenciado no se encuentran en la misma situación jurídica de la quejosa; de ahí que deba calificarse de inoperante el concepto de violación que nos ocupa.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006¹¹ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN**

¹¹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: *“De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios*

ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”.

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

RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, en contra del artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

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

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.

respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquella para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

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.

FCV amgp