

AMPARO EN REVISIÓN: 1398/2015
QUEJOSA: *****

ENCARGADO DE LA COMISIÓN 76 Y PONENTE:
MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA

Vo. Bo.

Ministro:

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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit, ***** , en representación de ***** , **ASOCIACIÓN CIVIL**, 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 Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.
3. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.
4. Secretario de Gobernación.
5. Director del Diario Oficial de la Federación.
6. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
7. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades antes señaladas del 1 al 5, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, promulgación, expedición, refrendo orden de publicación y 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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, vigente a partir del

uno de enero de dos mil catorce, en específico los artículos 1, 9, 17, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, de las autoridades señaladas en los numerales 6 y 7 la inminente aplicación y administración “*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*”, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico los artículos 1, 9, 17, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 5, 6, 14, 16, 25, 31, fracción IV, 49, 74 y 133 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 Segundo de Distrito en Materia de Amparo

Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit, admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número *****.

Por acuerdo de once de noviembre de dos mil catorce se indicó que con apoyo en los Acuerdos Generales 52/2008, 68/2008 y 43/2011 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, así como la circular CAR 3/CCNO/2014 del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos, el Juzgado Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, se avoca al conocimiento del juicio de amparo remitido por el Juez Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit, y lo registró con el número de expediente *****.

Seguidos los trámites de ley, el doce de diciembre de dos mil catorce, se dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con los puntos resolutiveos siguientes:

*“...PRIMERO. Se sobresee en el juicio ***** promovido por *****”, en su carácter de apoderada del *****”, contra el acto reclamado al **Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria**, consistente en la aplicación 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; en específico, los artículos 1, 9, 14, fracción III, 79, fracción X, y Noveno Transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en términos del considerando tercero de esta sentencia.

SEGUNDO. *La justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en su carácter de apoderada del ***** , contra los actos reclamados al Congreso de la Unión integrado por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación, y Director del Diario Oficial de la Federación, consistentes, en su respectivo ámbito de competencia, en la expedición, promulgación, refrendo, orden de publicación y 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; en específico, los artículos 1, 9, 14, 79, fracción X, y segundo transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por los motivos expuestos en los considerandos sexto, séptimo y octavo de este fallo...”*

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa¹ interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el dieciséis de enero de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo Civil,

¹ Folio 4 del cuaderno del recurso de revisión ***** .

Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit.

Mediante proveído de dieciséis de enero de dos mil quince², se acordó lo relativo al recurso de revisión y ordenó su remisión para la resolución al Tribunal Colegiado en turno.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto Circuito, siendo el caso que, en acuerdo de cuatro de marzo de dos mil quince³, su Presidente lo registró como el número *****.

Con motivo del recurso interpuesto por la quejosa, el delegado de la autoridad responsable Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva⁴, el que se admitió por auto de veintiséis de mayo de dos mil quince⁵.

Mediante acuerdo de ocho de septiembre de dos mil quince, en cumplimiento al oficio STCCNO/1410/2015, de diecisiete de agosto del referido año, signado por el Secretario Técnico de la Comisión de Creación de Nuevos órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto Circuito, remitió el asunto al

² Folio 418 del cuaderno del juicio de amparo.

³ Folios 27 y 28 el cuaderno del recurso de revisión *****.

⁴ *Ídem*. Folios 44 a 59.

⁵ *Ibidem*. Folio 63.

Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán, para la emisión de la sentencia correspondiente⁶.

En la sesión correspondiente al veintinueve de octubre de dos mil quince⁷, el Tribunal Colegiado auxiliar dictó sentencia, cuyos puntos resolutive son los siguientes:

*“... PRIMERO. En la materia, se **SOBRESEE** en el juicio de amparo promovido por el representante del ***** , respecto de los actos de ejecución atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tributaria.*

SEGUNDO.** El Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto Circuito, auxiliado por este Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán, **carece de competencia legal** para resolver el problema de constitucionalidad respecto de los **artículos 1º, 9º, 14, fracción III, 79, fracción X Noveno Transitorio, fracción XXII**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para dos mil catorce, interpuesto por el representante del ** , en contra de la sentencia de doce de diciembre de dos mil catorce, por el Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, en auxilio del Juez Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Nayarit, en el juicio de amparo indirecto ***** ...”.*

⁶ *Ibidem.* Folio 100.

⁷ *Ibidem.* Folios 80 a 95.

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de dos de febrero de dos mil dieciséis⁸, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por la quejosa; asimismo, indicó que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó la creación de la comisión 68 que se avocaría al análisis 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*”, por lo que se reservó el turno del asunto.

Asimismo, por auto de veintiuno de abril de dos mil dieciséis⁹, se informó que en atención a la decisión adoptada en sesión privada de ocho de febrero de esa anualidad por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se crearon diversas comisiones, entre ellas la número 76 asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, ordenó la remisión del asunto a esa Comisión.

SÉPTIMO. En sesión privada del trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia

⁸ Folios 48 a 51 del toca en que se actúa.

⁹ *Ídem*. Foja 77.

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 reclamaron los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y su adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos el recurso de revisión principal y su adhesiva, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido¹⁰.

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

I. Antecedentes.

a) La Secretaría de Educación Pública otorgó el reconocimiento de validez al *****, a través del oficio de diecisiete de diciembre de dos mil siete de la licenciatura en administración y de doce de diciembre de dos mil siete de la licenciatura en seguridad.

b) El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se

¹⁰ Cuaderno del recurso de revisión *****. Folios 84 reverso y 85.

abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, a través del cual entraron en vigor los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Conceptos de Violación. La parte quejosa hizo valer, en síntesis, los siguientes conceptos de violación:

1. En el **primer concepto de violación** se expone que el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera los principios de equidad y proporcionalidad tributarios, por lo siguiente:

- Que siendo la quejosa una prestadora de servicios educativos se pretende que pague el impuesto sobre la renta como una empresa con actividades empresariales, pero la ley que rige a esa contribución no grava a todos los sujetos que tienen ingresos que forman parte del hecho imponible, lo que implica que la carga fiscal no se reparta entre todos los sujetos que tienen capacidad contributiva.

- Que del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta quedan excluidos las sucesiones, el fideicomiso, la copropiedad, la sociedad conyugal, como personas jurídicas, ya que no se consideran ni personas morales ni personas jurídicas, lo que genera inequidad tributaria al no tratar igual a

los iguales y desproporcionalidad tributaria, ya que excluye a esas unidades económicas de la carga tributaria.

- Que se vulnera el principio de equidad en tanto que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera a otros sujetos que, como la quejosa, generan ingresos.

2. En el **segundo concepto de violación** se aduce que los artículos 9 y 14, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran los principios tributarios de equidad, proporcionalidad y legalidad, por lo siguiente:

- Que no existe una razón constitucional válida para que haya una tasa fija del impuesto sobre la renta de las personas morales, pues se gravan ingresos por actividades diversas y en atención a sujetos pasivos distintos.

- Que el impuesto sobre la renta es inequitativo, en virtud de que trata a igual a contribuyentes que se encuentran en desigualdad de circunstancias, pues trata igual a contribuyentes que tienen menos ingresos de aquéllos que obtienen más.

- Que en virtud de una tasa fija, se vulnera el principio de proporcionalidad, en virtud de que los contribuyentes con mayores ingresos resienten la misma carga fiscal, que aquéllos

que obtienen menores ingresos, lo que impide que se mida la capacidad de los sujetos en atención a sus condiciones particulares.

- Que en ese sentido, debe entenderse a la progresividad de los tributos, pues tanto en el cálculo anual y en el mensual se aplica una tasa fija del 30%, lo que no permite medir diferenciadamente la capacidad que revelan los ingresos obtenidos.

3. En el **tercer concepto de violación** se argumenta que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, por lo siguiente:

- Que se transgrede el principio de proporcionalidad, en virtud de que se agrega un elemento ajeno a la tributación, como es el relativo a la obtención de la autorización de donativos que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

- Que no existe una razón válida para que se dé un trato diferente a las instituciones que prestan el servicio de enseñanza que no estén autorizadas para recibir donativos, en relación con aquéllas que sí están autorizadas, pues para

prestar el servicio de enseñanza no se requiere recibir donativos, tal como se desprende de los artículos 54 y 55 de la Ley General de Educación.

- Que se incorpora un elemento ajeno a la contribución tratándose de prestadoras de servicios de enseñanza, como es el que tengan la autorización para recibir donativos, lo que provoca una distorsión en la carga tributaria.

- Que para cumplir con el principio de proporcionalidad de las leyes fiscales, proporcionalidad genérica, era necesario que el legislador estableciera por qué lo más adecuado era mandar al régimen general a las instituciones de enseñanza a partir de la autorización para recibir donativos, lo que no ocurre así en el caso, por lo que se vulnera el principio de legalidad.

- Que el principio de proporcionalidad establece que de implementarse una norma, debe ser la más benigna con el derecho intervenido, pero en la especie no ocurre así, pues las instituciones de enseñanza que no tienen la autorización para recibir donativos, las equipara con empresas que reciben actividades empresariales, lo cual además es inequitativo, pues trata igual a los sujetos que tienen actividades empresariales de personas que no tienen esa finalidad, como son las instituciones de enseñanza.

- Que no es válido alcanzar objetivos legítimos constitucionalmente de un modo abiertamente desproporcional, lo que ocurre tratándose de las normas reclamadas, ya que a partir de la autorización para recibir donativos se les grava a las instituciones de enseñanza.

- Que se vulnera el principio de igualdad tributaria, ya que se discrimina a las instituciones que prestan el servicio de enseñanza, a partir de un elemento que no es objetivamente razonable para crear una desigualdad de trato, como el que obtengan la autorización para recibir donativos, pues éste es ajeno a la validación de los estudios de las instituciones de enseñanza.

- Que la norma impugnada constituye una ley privativa, ya que obliga a las instituciones de enseñanza a pagar el impuesto sobre la renta conforme al título II de la ley que lo rige, cuando no cuenten con la autorización para recibir donativos.

4. En el **cuarto concepto de violación** se expone que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el principio de legalidad, en tanto que pasan inadvertido los tratados internacionales aplicables, por lo siguiente:

- Que la quejosa al contar con la autorización para prestar el servicio de enseñanza, forma parte del sistema para garantizar el derecho a la educación previsto en el artículo 3 constitucional; por tanto, a partir de exigirles la autorización para recibir donativos se restringe el citado derecho fundamental, pues no existe razón lógica ni jurídica para gravar a esas instituciones.

- Que lo anterior se evidencia, en tanto que México adquirió el compromiso de fomentar y hacer patente el derecho a la educación a través del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, tal como se advierte de su artículo 13, en relación con lo sostenido por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en las observaciones generales número 13 de quince de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

- Que se incumple con su obligación de adoptar medidas para lograr la plena aplicación, así como la de evitar medidas que obstaculicen o impidan el disfrute del derecho a la educación, conforme al artículo 13 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, toda vez que grava con el impuesto sobre la renta a las instituciones dedicadas a la enseñanza.

- Que es un requisito constitucional para restringir un derecho el alcance y protección de los derechos humanos, que

la medida adoptada no sea arbitraria; sin embargo, eso es lo que ocurre con lo que disponen los artículos reclamados, ya que restringen el derecho a impartir la educación a las instituciones de enseñanza, a partir de un componente que es ajeno a la naturaleza de la contribución.

5. En el **quinto concepto de violación** se aduce que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el principio de legalidad tributaria, por lo siguiente:

- Que a través de las normas reclamadas el legislador estableció que las instituciones de enseñanza tributaran conforme al régimen general de ley, siempre que no tengan autorización para recibir donativos; sin embargo, deja a las autoridades administrativas regular a las autoridades administrativas regular el concepto de “autorización para recibir donativos deducibles”.

- Que es la autorización para recibir donativos el elemento que determina si las instituciones de enseñanza tributan en el título II o en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, si son no contribuyentes del tributo mencionado, lo que contraviene el principio de legalidad tributaria, en virtud de que esta condición del sujeto activo del

impuesto es regulado por la autoridad administrativa y no el legislador.

- Que del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que es la autoridad administrativa la que otorga la autorización para recibir donativos; por ende, se deja en manos de esa autoridad regular un elemento del sujeto pasivo del tributo.

6. En el **sexto concepto de violación** se aduce que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el principio de legalidad tributaria, por lo siguiente:

- Que las normas reclamadas no establecen un procedimiento de transición del título III al título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en ese sentido, el legislador fue omiso en señalar el mecanismo para transitar de un régimen fiscal a otro.

- Que el legislador dejó de precisar cómo realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta para el año dos mil catorce, tomando en cuenta que las instituciones de enseñanza eran no contribuyentes, por lo que no tienen coeficiente de utilidad, el cual es indispensable para efectuar los pagos provisionales.

- Que tampoco se determina cuál es el tratamiento que debe seguirse para las cantidades que se reciban en dos mil catorce por los comprobantes que se expidieron o por los servicios de enseñanza prestados en dos mil trece, pues al tener la calidad de no contribuyente en esa anualidad no acumulaban sus ingresos ni por devengo (a la fecha en que se expedían sus comprobantes fiscales o prestaban el servicio) ni por flujo de efectivo (al momento de recibir sus pagos), en tanto que esas reglas no le eran aplicables.

- Que se dejó de prever si las instituciones de enseñanza deben actualizarse sus datos del Registro Federal de Contribuyentes, pues aun cuando el artículo noveno, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el título II de esa ley, lo cierto es que no obliga a registrar las nuevas obligaciones, pues se carga se encuentra en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

- Que la situación anterior se pretendió corregir a través de la regla I.2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y su anexo 19, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, en el que se determina que las escuelas que pasan al título II no están obligadas a presentar la actualización económica y sus

obligaciones fiscales, pero ello debió estar normado por el legislador, lo que demuestra la falta de lineamientos legales para la transición de los regímenes fiscales.

7. En el **séptimo concepto de violación** se aduce que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden los derechos fundamentales de libertad de trabajo y libre asociación, por lo siguiente:

- Que se limita el derecho fundamental de libertad de comercio por las normas reclamadas al imponer a las instituciones de enseñanza que no cuenten con autorización para recibir donativos, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta.

- Que la autorización para recibir donativos no puede ser un elemento válido para limitar la libertad de trabajo; además, que el gravarse determinadas actividades económicas, también se transgrede el artículo 25 de la Constitución General, pues se deja de alentar la actividad económica de los particulares, como son la prestación de servicios educativos.

- Que al sólo exigir las normas reclamadas a las asociaciones o sociedades civiles que prestan servicios educativos la autorización para recibir donativos, con el fin de

que puedan tributar en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviene el derecho fundamental de libertad de asociación, pues se coarta la posibilidad de crear asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la educación.

8. En el **octavo concepto de violación** se aduce que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el principio de legalidad tributaria y el derecho fundamental de acceso a la información, por lo siguiente:

- Que el legislador no informa por qué decidió dar un tratamiento desigual a las instituciones de enseñanza, a partir del componente “autorización para recibir donativos deducibles”; además, tampoco da a conocer el porqué las instituciones de enseñanza que a partir de dos mil catorce no contaran con la citada autorización cambiarían de régimen fiscal.

- Que tampoco informó el legislador la forma en que impacta en el sistema educativo nacional, que pasen a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta las instituciones de enseñanza que no tengan autorización para recibir donativos, lo que es relevante en tanto que con base en esa información se implementaron políticas fiscales.

- Que aun cuando el legislador tiene pleno albedrío par el diseño de las leyes fiscales, ello no implica que esa libre de elección puede vulnerar derechos fundamentales, de tal forma que se vulneran el derecho a la información porque: i) se decidió dar un tratamiento fiscal desigual entre las instituciones de enseñanza; ii) las instituciones que no cuenten con autorización para recibir donativos son cambiadas de régimen fiscal; y, iii) no informa cómo impacta en el sistema educativo nacional que las instituciones de enseñanza que no cuenten con la mencionada autorización, pasen a formar parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

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

1. En el tercer considerando se decidió que eran inexistentes los actos reclamados atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público, así como al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, por lo que se sobreseyó en el juicio respecto de los actos que se les atribuyó por la quejosa.

2. En el quinto considerando se analizan las causas de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables, y se determinó lo siguiente:

- Es **infundada** la causa de improcedencia referente a que la quejosa no acredita el acto de aplicación del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, esa norma tiene la naturaleza de autoaplicativa, por lo que al ser la quejosa una asociación civil dedicada a la enseñanza, que cuenta con el reconocimiento de validez oficial de estudios, sin autorización para recibir donativos deducibles en términos de ley, desde su entrada en vigor le genera una afectación, por lo que en su contra sí procede el juicio de amparo.

- Que es **infundada** la causal de improcedencia relativa a que las personas morales, como la quejosa, no cuentan con derechos fundamentales, pues en el artículo 1 constitucional, se establecen prerrogativas para toda persona, de ahí que no pueda hacerse una diferenciación para excluir a colectivos.

- Que son **inatendibles** las causas de improcedencia relativas a que para impugnar la norma reclamada se requiere de un acto concreto de aplicación mismo que sólo puede ser la declaración anual, en principio, porque se hacen depender del supuesto de que la quejosa acude a la presente instancia constitucional con motivo del primer acto de aplicación de las disposiciones legales reclamadas; sin embargo éstas son de naturaleza autoaplicativa pues desde su entrada en vigor le inciden de manera incondicional, además de que los argumentos que sirven de sustento para evidenciar las aludidas

causas se refieren a cuestiones que no son materia de discusión en el juicio.

3. En el sexto considerando determinó **infundado** el **primer** concepto de violación de la parte quejosa, en el que aduce que se violan los artículos 1 y 31 fracción IV, constitucionales por contravenir los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, en cuanto al sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, ya que el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no incluye a todos los sujetos obligados al pago del gravamen, como son la sucesión, el fideicomiso, la copropiedad y la sociedad conyugal, en razón de lo siguiente:

Que contrario a lo que aduce la parte quejosa los fideicomisos empresariales, la copropiedad, la sociedad conyugal y la sucesión, si se encuentran obligados al pago del impuesto sobre la renta.

Que no se puede hablar de inequidad porque la norma tributaria sí está contemplando a las figuras jurídicas que hace referencia la parte quejosa, como obligados al pago del impuesto sobre la renta, empero esa obligación se encuentra recogida en diversos preceptos, por ser figuras jurídicas específicas, y que a su vez necesitan que se precisen detalladamente la forma en que estas deben de cumplir con la aludida carga tributaria.

Que no existe inequidad tributaria, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla a todas las personas jurídicas, incluyendo a las que refiere la parte quejosa, para que sean sujetos del mencionado tributo.

Finalmente, declaró inoperante el argumento en el que se aduce que es desproporcional la porción normativa reclamada, porque esta porción normativa, únicamente establece quienes serán los sujetos pasivos del impuesto, mas no en qué medida debe de tributar la parte quejosa, en donde podría quedar evidenciado que las cargas que se le imponen no son acordes a su capacidad contributiva.

4. En el **séptimo** considerando estudio el concepto de violación relacionado con los artículos 9 y 14, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Respecto al **segundo** concepto de violación, en el que se aduce que existe violación a los numerales 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por contravenir los principios de equidad, proporcionalidad, progresividad y capacidad contributiva en el tributo, por establecer una tasa fija del 30% para el pago anual y pagos provisionales del impuesto sobre la renta, lo declaró **infundado** en razón de las siguientes

consideraciones:

Que si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional, impone la obligación a los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de la manera" proporcional y equitativa que dispongan las leyes, resulta claro, sea cual fuere el criterio interpretativo que se maneje, que en la expresión "de la manera" tienen perfecta cabida no sólo la tasa progresiva sino también la proporcional.

Que pagar tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, y ello porque, simplemente, en la composición legal de la base gravable se tienen en cuenta, como ocurre en el impuesto que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible.

Que en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del

30% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Que la proporcionalidad exigida constitucionalmente no está determinada, por sí sola, en la tasa del 30% establecida en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino en la constitución de la base gravable de cada sociedad mercantil contribuyente, de manera que entre más alta sea dicha base, mayor será el impuesto a pagar. A la inversa, entre menor sea la base gravable, menor será el tributo a cubrir.

Por otra parte, decidió que las porciones normativas reclamadas respetan el principio de equidad, ya que se da la igualdad de trato a todos los sujetos pasivos a que se refieren los numerales 9 y 14, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, a las personas morales, en estos preceptos se les da un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, con una tasa fija del 30%; ya que de la obtención de resultado fiscal, es decir, base gravable, se les aplicara el mismo porcentaje para que dé como resultado el impuesto a pagar, sin que haya distingo alguno entre estas personas jurídicas.

En ese contexto, las personas morales, que se encuentran ubicadas en el título II, guardan una situación de igualdad frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que éstas siguen la misma mecánica para la obtención del impuesto, es decir, pagan el mismo porcentaje que sus iguales, variando el monto a pagar debido a la cantidad que se obtenga como resultado fiscal del ejercicio, para así respetar el principio de proporcionalidad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

5. En el **octavo** considerando estudio los conceptos de violación relacionados con los artículos 79, fracción X, y Noveno Transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Determinó **infundados** los diversos conceptos de violación, en los que se señala que los numerales aludidos son violatorios de los artículos 1 y 31, fracción IV, de la Carta Magna, por excluir del título III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como personas morales con fines no lucrativos, a sujetos que se encuentran en la misma situación en la impartición del derecho a la educación, con base en lo siguiente:

Que debe tenerse presente que la naturaleza jurídica de la institución aquí quejosa es similar a la de los sujetos a

que aluden los artículos 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, a la de las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley.

Que la diferencia estriba en que a pesar de que ambas se dedican a la educación y por ende tienen actividades análogas, la Ley del Impuesto sobre la Renta le concede a las segundas -instituciones educativas autorizadas para recibir donativos- el beneficio de ser consideradas como no contribuyentes del impuesto relativo por el hecho de contar con autorización para recibir donativos (que es precisamente de lo que se duele la quejosa).

Que la norma jurídica sí persigue un fin constitucionalmente válido porque el Ejecutivo Federal enfatizó que en atención a que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de

enseñanza, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, se consideró necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario; propuso que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

Que la imposición del requisito de estar autorizada para recibir donativos para ser catalogada como no contribuyente, puede ser una medida idónea para el logro del fin legítimo buscado por el legislador, pues, permite a la autoridad fiscal tener mayor control sobre los ingresos obtenidos por las instituciones educativas dedicadas a la enseñanza, y vigilar que no evadan la obligación de contribuir al gasto público; de tal suerte que si éstas no obtienen dicha autorización tributarán bajo el título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a las personas morales, y de esa manera podría obtenerse una mayor recaudación; lo que constituye un fin constitucionalmente válido, basado en una razón de orden público económico.

Que por lo que respecta al objetivo que busca el creador de la norma a través de la imposición del requisito para obtener autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles y ser considerada como no contribuyente, también puede considerarse como una medida idónea para alcanzar el fin buscado.

Que bajo ese contexto, se considera que la imposición del requisito de obtener autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles y ser considerada como no contribuyente, cuyo objeto es tener mayor control sobre los ingresos obtenidos por las instituciones educativas dedicadas a la enseñanza, así como vigilar que no evadan la obligación de contribuir al gasto público, constituye un objetivo apto para lograr tal fin, en la medida en que al obligar a las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a cumplir con esa exigencia, la autoridad puede tener mayor supervisión respecto de la forma en que éstas manejan sus recursos y evitar de esa manera que se burle al fisco respecto del pago de impuestos.

Determinó que la decisión legislativa que se revisa es proporcional, porque permite que cualquier sociedad o asociación de carácter civil que se dedique a la enseñanza, con autorización o validez oficial de estudios en los términos

de la Ley General de Educación, o las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, estén en posibilidad de obtener o conservar la autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que en efecto, el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta concede a las instituciones dedicadas a la enseñanza la posibilidad de conseguir la autorización -si así lo quieren- mediante el cumplimiento de requisitos, lo que implica que dicha medida no es desproporcionada, porque podrán existir algunas asociaciones o sociedades de carácter civil, que dentro de su objeto social tengan como finalidad exclusiva la impartición de enseñanza sin fines de lucro, y para obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, también deben realizar el trámite correspondiente ante la autoridad hacendaria, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la ley combatida, y seguir operando en el ramo al que se dedican.

Que contrario a lo afirmado por el quejoso en cuarto concepto de violación, con el requisito implementado por el legislador no se les impide a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así

como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, que se dediquen al objeto por el cual fueron creadas; pues en caso de no cumplir con esa exigencia sólo trae como resultado que cumplan su obligación de pagar el impuesto pero bajo el título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que la intervención legislativa persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, y resulta idónea conforme al marco constitucional previamente referido, en la medida en que los fines que persigue se inscriben dentro de las previsiones de la Constitución, pues con ellos permite al Estado allegarse de recursos necesarios para satisfacer el presupuesto, como se autoriza en el artículo 73, fracción VII, constitucional.

Que es inconcuso que se encuentra debidamente justificado el trato diferenciado que se da a las mencionadas sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley, en el artículo 79, párrafo primero, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De manera que, la circunstancia de las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, consideradas como donatarias autorizadas, realicen las mismas actividades que las que no cumplen con este último requisito -como la aquí quejosa- no implica que por ello deba darse el mismo trato; pues por lo que respecta a las primeras, gran parte de su financiamiento es sufragado por esas dádivas, mientras que las últimas tienen como principal fuente de sus ingresos las cantidades que perciben por los cobros que efectúan a sus alumnos o usuarios por diversos conceptos, tales como inscripción o reinscripción, colegiaturas, derechos por incorporación, cobros por exámenes extraordinarios, cursos de regularización, duplicados de certificados, constancias, credenciales, cursos complementarios, prácticas deportivas y diversas actividades extracurriculares, entre otros.

Que lo previsto por el numeral 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta constituyen las exigencias que estableció el legislador para que las instituciones dedicadas a la enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos

de la ley; mismas que están diseñadas para permitir a la autoridad fiscal tener mayor supervisión respecto de la dichas asociaciones o sociedades civiles.

Que en todo caso, de considerar la sociedad inconforme que cumple con los requisitos previstos por el numeral 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque los ingresos que percibe de manera sustancial se reciben de la impartición de enseñanza, porque dentro de su objeto social tampoco se encuentra el participar ni intervenir en campañas políticas ni actividades proselitistas, porque los bienes muebles e inmuebles que la constituyen están encaminados a la consecución de su objeto social; porque la posibilidad de otorgar beneficios sobre el remanente a persona física o alguno de sus integrantes no es una restricción absoluta; porque la liquidación es un acto incierto que se puede dar o no dentro de la vida jurídica de una asociación o sociedad; no existe impedimento para que realice el trámite respectivo ante la autoridad hacendaria para ser considerada como institución autorizada para recibir donativos deducibles, y seguir operando en el ramo al que se dedica.

Que la circunstancia de que la codificación civil tanto federal como local les confiera a las sociedades civiles la naturaleza de no lucrativas (por perseguir un fin de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial); no implica necesariamente que

conforme a las normas del derecho tributario también deba darse por hecho que todas las sociedades civiles tienen esa naturaleza, pues conforme a estas últimas, en el caso de las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de ley.

- Que tampoco asiste razón a la parte quejosa, al afirmar que se transgrede en su perjuicio la libertad de trabajo, al considerar lo siguiente:

Que los preceptos cuestionados, en momento alguno imponen restricción alguna a la quejosa para que puedan realizar su actividad relativa a la enseñanza, ya que, como se ha visto, única y exclusivamente las porciones normativas establecen que no serán consideradas contribuyentes aquellas sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de ley; además de que el segundo numeral prevé la forma en que ahora deberán de tributar aquellas instituciones que no cuenten con la autorización aludida; por tanto, es indudable que de su contenido no se observa porción

normativa que tenga por objeto privar o restringir a la quejosa del derecho al trabajo.

- En otro aspecto señaló que es **infundado** el diverso motivo de queja en el que se alega que se transgrede el derecho de asociación previsto en el artículo 9 Constitucional, lo anterior es así porque:

Que si bien es cierto el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que para no ser considerado contribuyente del impuesto ahí previsto, se requiere que se obtenga la autorización del Servicio de Administración Tributaria para obtener donativos deducibles en términos de ley, tal requisito no impide la incorporación de los particulares a una sociedad ya existente, ni la creación de una nueva, ni tampoco que elijan no pertenecer a ninguna, sino que sólo se estableció un requisito que permite tener mayor control sobre la forma en cómo operan los recursos de las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, a fin de salvaguardar los intereses del fisco. Tan es así, que seguirán siendo sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza, sólo que, al no contar con la multicitada autorización se registrarán en los términos del título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- De igual forma, consideró que no asiste razón al quejoso al argumentar que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el artículo 13 Constitucional, porque resulta privativo la aplicación del régimen del título II de la norma aludida en primer orden, esto es, que la norma no es general porque a ciertas instituciones que se dedican a la enseñanza las excluye del título III.

Que el hecho de que la aquí quejosa no cuente con la autorización a que alude el referido numeral, no es razón legal para considerar que la norma transgrede el principio de generalidad de la ley, pues el arábigo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no prevé ningún impedimento para que realice el trámite respectivo ante la autoridad hacendaria para ser considerada como institución autorizada para recibir donativos deducibles, y seguir contemplada en el título III de la legislación en estudio. Por tanto, el hecho de que la norma establezca que de no contar con la autorización para recibir donativos, las referidas instituciones tendrán que tributar conforme al título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ninguna forma trae como conclusión que se esté en presencia de una norma privativa, pues –se insiste– el requisito aludido para no ser considerado contribuyente puede ser tramitado por todas aquellas instituciones que tengan por actividad la enseñanza.

- En distinto apartado, determinó que no le asistía razón a la quejosa la quejosa cuando sostiene que los artículos reclamados son violatorios del principio de legalidad tributaria previsto en el numeral 31, fracción IV, Constitucional, porque el legislador dejó en las autoridades administrativas regular el concepto “AUTORIZACIÓN PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES”, ello, porque:

Que de una interpretación sistemática de los dispositivos legales reclamados, se desprende que el requisito consistente en que las sociedades, asociaciones o instituciones ahí precisadas cuenten con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para ser consideradas como no contribuyentes de ese tributo, no se encuentra dentro de un margen de arbitrariedad, pues no se deja al criterio de las autoridades exactoras fijar los requisitos que deban satisfacer las personas interesadas en adquirir o conservar la autorización para recibir donativos.

Es así, porque del contenido del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que el legislador ordinario estableció los requisitos a cumplir para la obtención de la “*autorización para recibir donativos deducibles*”, por lo que no es verdad que haya quedado en manos de la autoridad administrativa establecer los elementos necesarios para efectos de no ser considerado contribuyente.

Que si lo que pretende el quejoso es evidenciar que el legislador no puntualizó los criterios o reglas a las que debe ceñirse la autoridad administrativa fiscal para establecer los requisitos de control administrativo y transparencia que las asociaciones y sociedades civiles que se dedican a la enseñanza deben satisfacer a efecto de incorporarse o persistir en el régimen fiscal consagrado para las personas morales con fines no lucrativos; al respecto debe decirse que el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consagra la posibilidad de que sea el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general quien también determine los requisitos de control administrativo y transparencia que las asociaciones y sociedades civiles dedicadas a la enseñanza deben de satisfacer para permanecer u acceder al régimen tributario previsto para las personas morales no lucrativas; este último mecanismo regulador se le denomina cláusula habilitante.

Que el legislador ordinario en el artículo 82, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció la cláusula habilitante en favor del Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas de carácter general inherentes a los requisitos de control administrativo y de transparencia, que deberán cumplir las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de

esta Ley, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

Que es válido que a través de la cláusula habilitante conferida al Servicio de Administración Tributaria se fijen otros requisitos de control administrativo y de transparencia que deben satisfacer las personas morales con fines no lucrativos, para que estén en posibilidad de adquirir o conservar la autorización para recibir donativos; sin que ello implique, como lo refiere la inconforme, que se deje al criterio de las autoridades exactoras fijar los requisitos que deban satisfacer las personas interesadas en adquirir o conservar la autorización para recibir donativos, pues éstas se encuentran obligadas a cumplir las exigencias previstas por la propia legislación, así como los requisitos de control administrativo y transparencia que al efecto establezcan el reglamento de la misma, y las reglas de carácter general emitidas por la autoridad de referencia.

- Por otra parte, determinó **inoperante** el diverso argumento en el que la quejosa insiste en que se transgrede el principio de legalidad, porque el legislador fue omiso en establecer el mecanismo de transición de persona moral con fines no lucrativos a personas moral del régimen general, en específico, que se omitió establecer si deben o no actualizarse los datos en el registro federal de contribuyentes,

y que no existe precisión alguna, respecto si deben acumularse o no en el año dos mil catorce, lo ingresos provenientes de comprobantes o los servicios prestados en el año dos mil trece, por lo siguiente:

Que si en el caso concreto la parte quejosa sostiene que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contempla el procedimiento de transición de persona moral con fines no lucrativos a personas moral del régimen general, especialmente, si deben o no actualizarse los datos en el registro federal de contribuyentes, o si deben acumularse o no en el año dos mil catorce, lo ingresos provenientes de comprobantes o los servicios prestados en el año dos mil trece, es indudable que de resultar fundado el concepto de violación, no podrían concretarse los efectos de la protección constitucional.

Ello es así, porque las omisiones indicadas atribuidas al legislador no pueden atenderse ni repararse mediante el juicio de amparo, pues la hipotética concesión de la protección federal no tendría el alcance de obligar al Congreso de la Unión a legislar, ni mucho menos podrían darse efectos generales a la ejecutoria respectiva.

- Finalmente, declaró **infundado** el último concepto de violación en el que se asevera que los artículos

impugnados vulneran el derecho a la información, por los siguiente:

Que cuando el Congreso de la Unión lleva a cabo su actividad legislativa, en este caso en la materia tributaria, no precisa “informar” a los gobernados cuáles son las razones concretas que tuvo en cuenta para emitir determinada ley.

Que el derecho fundamental de acceso a la información pública, aun en su vertiente de medio o instrumento para el ejercicio de otros derechos fundamentales, no tiene el alcance de exigir al creador de la norma que previamente o durante el proceso legislativo informe a los gobernados por qué ha considerado crear una determinada contribución o emitir cierta legislación en materia impositiva.

Consecuentemente, que es inadmisibile lo pretendido por la parte quejosa, en el sentido de que el legislador debió “informarle” por qué determinó excluir del título III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley General de Educación, así como a las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, cuando estas no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles en términos de

ley, pues tales aspectos son ajenos al proceso de creación de la ley.

Que el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, tratándose de actos legislativos, la fundamentación y motivación se colma en la medida en la que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.

Que en el caso concreto se cumplen con estos extremos, pues el artículo 73, fracción VII, constitucional faculta al Congreso de la Unión para expedir las leyes tributarias para satisfacer el gasto público y, además, debe considerarse que el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región determinó, en lo conducente, lo que a continuación se resume:

En el considerando cuarto se decidió que no eran materia de estudio las consideraciones realizadas por el Juez de Distrito en el considerando tercero de la sentencia recurrida, en donde se decretó el sobreseimiento en el juicio de amparo, al demostrar que no se demostró la existencia de los actos de ejecución atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tribu debe quedar firme el sobreseimiento decretado respecto de los actos reclamados del Secretario de Hacienda y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, así como el decretado de los actos reprochados al Secretario de Gobernación y del Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, en tanto que la quejosa no impugna tales consideraciones.

En el considerando sexto se determinó que eran inoperantes los agravios propuestos por el Presidente de la República en su recurso de revisión adhesiva, referentes a la

improcedencia del juicio de amparo, en virtud de que se limita a reiterar las causales de improcedencia que hizo valer al rendir su informe justificado y sobre los cuales ya se pronunció el Juez de Distrito, por lo que no hay causales pendientes de analizar.

En el séptimo considerando se determinó que el Tribunal Colegiado carecía de competencia para analizar los planteamientos de inconstitucionalidad propuestos en contra de los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que dicha competencia se surtía a favor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

V. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión interpuesto por la quejosa se sostuvo, principalmente, lo siguiente:

Agravio primero. Estima que es incorrecta la decisión del Juez de Distrito en cuanto a los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en principio podría pensarse que esas normas son proporcionales al aplicar una tasa del 30% pues pagaría más quien más tiene, pero no son progresivos ni equitativos al tratar con una igual tasa quienes menos tengan ingresos.

Que no es válido un argumento en el que se desatienda el método armónico de interpretación constitucional, en el que sólo se analice el artículo 31, fracción IV, constitucional y se desatiendan los diversos 25 y 26 de ese ordenamiento, en el que se obliga al Estado a constituirse como rector de la economía y garante del desarrollo integral, sustentable y programado.

Sostiene que las tasas progresivas materializan el respeto a la capacidad tributaria, por lo que es incorrecto lo decidido por el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 31/97 de rubro: ***“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”***.

Agravio segundo. Se argumenta que en la sentencia recurrida no se hace un estudio de constitucionalidad en cuanto a la transgresión al principio de equidad tributaria, sino lo hizo fue un análisis de legitimación del proceso legislativo que dio origen a los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Que con lo aducido en el proceso legislativo, se llega a la conclusión de que la autorización para recibir donativos

deducibles es un aspecto ajeno para hacer que las personas morales con fines no lucrativos tributen para efectos del impuesto sobre la renta, ya que si lo que se pretende es regular los altos ingresos que obtienen las escuelas privadas debió señalarse un tope máximo de ingresos que éstas deben tener para tributar como no contribuyente.

Aduce que en atención al principio de proporcionalidad de leyes, cuando la autoridad interviene sobre un derecho humano, el estado debe aplicar la intervención más benigna, por lo que si la autoridad legislativa pretende intervenir en el derecho a la educación para lograr la contribución al gasto público, en atención al mencionado principio, se debió gravarse a la institución de enseñanza a partir de un tope establecido.

Que se realiza un a indebida interpretación de la justificación dada en la sentencia recurrida para concluir que las normas reclamadas no vulneran el principio de equidad, ya que no se realiza una interpretación conforme, ya que se pasa inadvertido que el bien jurídicamente tutelado es el derecho a la educación, el cual no exige que se tenga autorización para recibir donativos, sino que sus planes de estudios estén autorizados o tengan validez oficial de la autoridad correspondiente.

Precisa que el Juez de Distrito en atención a la interpretación conforme con el artículo 3 constitucional, con relación en el 13 del Pacto Internacional de los Derechos Humanos, debió concluir que las instituciones de enseñanza que hacen patente el derecho a la educación sufren una contravención a sus derechos fundamentales cuando se les exige estar autorizadas para recibir donativos, ya que el bien jurídico tutelado en el caso de ese tipo de instituciones es el derecho a la educación y no el recaudatorio, en virtud de que es un estímulo fiscal el considerarlas como personas no contribuyentes a efecto de que coadyuven con ese derecho fundamental.

Que el Juez de Distrito parte de una premisa falsa al sostener que las instituciones de enseñanza que tienen una autorización para recibir donativos, obtienen sus ingresos de mayor manera de las dadas que reciben, pero tal decisión es incorrecta en tanto que existen instituciones que reciben colegiaturas que son las más altas del país y los donativos que reciben no corresponden necesariamente al mayor aporte en los ingresos que percibe.

Agravio tercero. Sostiene que el análisis que debió hacerse de la vulneración al principio de legalidad, fue en cuanto a si la “autorización para recibir donativos deducibles” es

el que determina que las instituciones de enseñanza tributan en el título II o en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Que a partir de la expectativa anterior los numerales combatidos vulneran el principio de legalidad tributaria, en virtud de que la condicionante de la autorización para recibir donativos a efecto de ser el sujeto pasivo lo regula la autoridad administrativa y no el legislador federal.

Que el Juez de Distrito contraviene el artículo 217 de la Ley de Amparo, en tanto que desatiende la jurisprudencia 79/1999 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que determina la forma en que se contraviene el principio de legalidad tributaria, cuando el legislador identifica el componente de la relación tributaria, pero deja que sea a través de reglas para su determinación y permite decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo que lo fije.

Agravio cuarto. Se considera que contrario a lo decidido por el Juez de Distrito, la autorización para recibir donativos sí es una restricción para ejercer el derecho al trabajo, en virtud de que los únicos requisitos constitucionales que exige el artículo 3 constitucional, es que los planes de estudio estén reconocidos o tengan validez oficial, por lo que al exigir un requisito adicional, es que se vulnera el derecho fundamental al trabajo que norma el numeral 5 de la Constitución General.

Asimismo, sostiene que también es incorrecto que haya resuelto en la sentencia recurrida que no se vulnera el derecho de libertad de asociación, en virtud de que es irrefutable que se transgrede ese derecho fundamental, ya que las instituciones de enseñanza para ejercerlo están obligadas a que en su forma de tributar deben tener autorización para recibir donativos deducibles.

Agravio quinto. Se expone que en la sentencia recurrida se confunde el derecho fundamental de seguridad jurídica y realiza una excepción al derecho al derecho a la información, que no se encuentran contenida ni en el artículo 6 constitucional ni en el diverso 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, como es la de liberar al legislador de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes tributarios.

Agrega que es incuestionable que el legislador estaba obligado a informar, como se impactaría en el sistema educativo nacional, que las instituciones de enseñanza que no tengan autorización para recibir donativos pasan a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Agravio sexto. Se argumenta que en la sentencia recurrida se omitió analizar los argumentos propuestos en los conceptos de violación cuarto y sexto de la demanda de

amparo, en tanto que lo ahí decidido es insuficiente para considerar que se abordaron de manera efectiva.

Aduce que el Juez de Distrito se excede de sus facultades, pues sin sustento alguno establece un mecanismo de determinación de los pagos provisionales no previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes que deben migrar del título III al título II de esa ley.

CUARTO. Firmeza de sentencia. Debe quedar firme la determinación contenida en el considerando sexto del fallo que se recurre, en la cual el Juez de Distrito determinó que el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no vulnera los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, toda vez que la quejosa pretende que se haga un análisis de igualdad sobre supuestos normativos que son comprobables, como son la copropiedad, la sociedad conyugal, las sucesiones y el fideicomiso.

Lo anterior, en virtud de que esa parte de la sentencia recurrida no es combatida por la quejosa, pues ninguno de sus argumentos se encuentran encaminados a desvirtuar tal determinación; incluso, como se advierte del resumen de agravios del considerando anterior, los argumentos de este recurso se encaminan a desvirtuar únicamente las decisiones adoptadas respecto de los artículos 9, 14, 79, fracción X, y

noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Por tanto, dada la omisión de la quejosa de controvertir la decisión de la sentencia recurrida respecto del 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, la cual le continúa causando una afectación, se colige que esa determinación debe quedar firme. Es aplicable al respecto, el contenido de la jurisprudencia 1a./J. 62/2006 de rubro: ***“REVISIÓN EN AMPARO. LAS CONSIDERACIONES NO IMPUGNADAS DE LA SENTENCIA DEBEN DECLARARSE FIRMES”***¹¹.

QUINTO. Estudio de los agravios. Esta Primera Sala analizará de manera conjunta los agravios hechos valer en el recurso de revisión interpuesto por la quejosa, en términos del artículo 76 de la Ley de Amparo.

I. Inconstitucionalidad de los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹¹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 185, que lleva por texto el siguiente: *“Cuando la sentencia recurrida se apoya en dos o más consideraciones desvinculadas entre sí y cada una de ellas sustenta la declaratoria de inconstitucionalidad de distintos preceptos o actos, no deben estimarse inoperantes los agravios expresados por la parte recurrente que controvierten sólo una de esas consideraciones, pues al tratarse de razonamientos que revisten autonomía, el recurrente se encuentra en posibilidad legal de combatir únicamente la parte de la sentencia que estime contraria a sus intereses. En ese orden de ideas, cuando alguna consideración de la sentencia impugnada afecte a la recurrente y ésta no expresa agravio en su contra, tal consideración debe declararse firme”*.

En el primer agravio, se expone que es incorrecta la decisión del Juez de Distrito en cuanto a que los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que un principio podría pensarse que esas normas son proporcionales al aplicar una tasa del 30%, pues pagaría más quien más tiene, pero no son progresivos ni equitativos al tratar con una igual tasa a quienes menos tengan ingresos.

El anterior argumento es **infundado**, de acuerdo a las siguientes consideraciones:

En primer término, debe tenerse presente que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que se vulnera el derecho de los contribuyentes a que los tributos sean proporcionales y equitativos cuando éstos son ruinosos o exorbitantes y no respetan el principio de igualdad, haciendo distinciones entre las personas ubicadas en el territorio nacional, por razones sociales o geográficas; sin embargo, cuando la situación de consumo justifique la existencia de tasas diferenciadas, la proporcionalidad y la equidad deben atender a este elemento, con objeto de asegurar la protección más amplia de los contribuyentes.

Así, el Pleno de este Alto Tribunal ha determinado que el artículo 31, fracción IV, constitucional impone la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa

que dispongan las leyes, sin que se prohíba la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios, pues el pago de tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado.

Particularmente, tratándose de los preceptos impugnados, el legislador consideró que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%, tratándose de la declaración anual, así como sobre la utilidad fiscal, para el caso de pagos provisionales. En consecuencia, la circunstancia de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevea una tasa fija, y no una progresiva, no resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, en razón de que el pago del tributo va en proporción de la riqueza gravada.

De este modo, cada persona moral tendrá una base gravable distinta de otras, lo que producirá que la tasa fija del 30% se aplica cuantitativamente de forma diferente a cada contribuyente. Por ejemplo, si una sociedad tiene una base gravable de \$100.00, pagará \$30.00; mientras que si otra tiene

una base gravable de \$1,000.00, pagará \$300.00, es decir, cada sociedad pagará de acuerdo a su capacidad contributiva.

En este sentido debe decirse que el hecho de que la tasa del 30% sea el mismo porcentaje para todos, no implica que se trate igual a los desiguales; por el contrario, se otorga un trato distinto para quienes se encuentren en una situación jurídica distinta, porque si bien es cierto que todos los sujetos tienen ingresos diferentes, es precisamente en proporción a dichos ingresos que pagará más quien ganó más y menos quien ganó menos, es decir, reconociéndose así la capacidad contributiva individual.

Sirven de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia P./J.31/97 de rubro siguiente: **“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**¹², así como las

¹² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, mayo de 1997 página: 59, de texto siguiente: *“La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la*

jurisprudencias P./J.131/2009 y P./J.67/98 de rubros: **“ACTIVO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS ACTIVOS, NO TRANGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).”**¹³ y **“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.”**¹⁴ respectivamente, por las consideraciones que la informan.

negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.”

¹³ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, Página: 5, de texto siguiente: *“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no prohíbe las tasas fijas ni dispone que sólo mediante tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios, pues lo que prevé es que la contribución se imponga en función de la manifestación real de riqueza de cada contribuyente. Particularmente, tratándose del impuesto al activo, el legislador consideró como objeto gravado los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, lo cual refleja la aptitud del gobernado para aportar una parte de esa riqueza para los gastos públicos. En ese tenor, el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, que prevé una tasa fija del 1.25% aplicable al valor de tales activos para obtener la porción que corresponderá al Estado, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el indicado precepto constitucional, ya que los sujetos obligados tributarán en proporción directa a su propia capacidad contributiva, de acuerdo con la particular entidad que signifique para ellos la tenencia de activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, es decir, en función del objeto gravado.”*

¹⁴ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, Noviembre de 1998, página 8, de contenido siguiente: *“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2o., de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.”*

Por otro lado, en relación con lo vertido en el recurso respecto a que la recurrente sostiene que el no es válido que se desatienda el método armónico de interpretación constitucional, en el que sólo se analice el artículo 31, fracción IV, constitucional y se desatiendan los diversos 25 y 26 de ese ordenamiento, en el que se obliga al Estado a constituirse como rector de la economía garante del desarrollo integral, sustentable y programado; resultan **inoperantes** por novedosos, pues los mismos no fueron hechos valer en la demanda de amparo y, por tanto, no fueron objeto de pronunciamiento en la sentencia emitida por el Tribunal Colegiado.

Robustece lo anterior, la Jurisprudencia 1a./J. 150/2005¹⁵ de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN”**.

Finalmente tampoco le asiste razón al recurrente en cuanto aduce que es incorrecto lo decidido por el Tribunal Pleno

¹⁵ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, diciembre de 2005, página 52, que lleva por texto: *“En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida”*.

en la jurisprudencia P./J. 31/97, pues esta no es la vía idónea para efectuar dicho análisis, ya que el legislador ha establecido un sistema que permite interrumpir, modificar o sustituir los criterios, ello, atendiendo al propio dinamismo que caracteriza a la jurisprudencia.

II. Omisión de estudio de argumentos.

En parte del sexto agravio se expone que el Juez de Distrito omitió analizar lo argumentado en los conceptos de violación cuarto y sexto, en tanto que lo decidido en el fallo recurrido es insuficiente para considerar que se analizó los argumentos que propuso.

Tal proposición es **infundada**, en virtud de que del estudio de la sentencia recurrida se advierte que sí se abordaron las proposiciones que hizo valer en dichos conceptos de violación.

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta el siguiente cuadro comparativo de lo que hizo valer la quejosa en los conceptos de violación cuarto y sexto de la demanda de amparo, con relación a lo resuelto en el fallo recurrido.

Conceptos de violación.	Sentencia recurrida.
<p>Cuarto concepto de violación.</p> <p>Que a partir de exigirles la autorización para recibir donativos se restringe el derecho fundamental a la educación, pues no existe razón lógica ni jurídica para gravar a esas instituciones.</p> <p>Que se incumple con la obligación del Estado mexicano de adoptar medidas para lograr la plena aplicación, así como la de evitar medidas que obstaculicen o impidan el disfrute del derecho a la educación, conforme al artículo 13 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, toda vez que grava con el impuesto sobre la renta a las instituciones dedicadas a la enseñanza.</p> <p>Que es un requisito constitucional para restringir un derecho el alcance y protección de los derechos humanos, que la medida adoptada no sea arbitraria; sin embargo, eso es lo que ocurre con lo que disponen los artículos reclamados, ya que restringen el derecho a impartir la educación a las instituciones de enseñanza, a partir de un componente que es ajeno a la naturaleza de la contribución.</p>	<p><i>“...Inclusive y adverso a lo afirmado por el quejoso en cuarto concepto de violación, con el requisito implementado por el legislador no se les impide a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, que se dediquen al objeto por el cual fueron creadas; pues en caso de no cumplir con esa exigencia sólo trae como resultado que cumplan su obligación de pagar el impuesto pero bajo el título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”.</i></p>

<p>Sexto concepto de violación.</p> <p>Que las normas reclamadas no establecen un procedimiento de transición del título III al título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en ese sentido, el legislador fue omiso en señalar el mecanismo para transitar de un régimen fiscal a otro.</p> <p>Que el legislador dejó de precisar cómo realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta para el año dos mil catorce, tomando en cuenta que las instituciones de enseñanza eran no contribuyentes, por lo que no tienen coeficiente de utilidad, el cual es indispensable para efectuar los pagos provisionales.</p> <p>Que no se determina cuál es el tratamiento que debe seguirse para las cantidades que se reciban en dos mil catorce por los comprobantes que se expidieron o por los servicios de enseñanza prestados en dos mil trece, pues al tener la calidad de no contribuyente en esa anualidad no acumulaban sus ingresos ni por devengo (a la fecha en que se expedían sus comprobantes fiscales o prestaban el servicio) ni por flujo de efectivo (al momento de recibir sus pagos), en tanto que esas reglas no le eran aplicables.</p>	<p><i>“...Por otra parte, resulta inoperante el diverso argumento en el que la quejosa insiste en que se transgrede el principio de legalidad, porque el legislador fue omiso en establecer el mecanismo de transición de persona moral con fines no lucrativos a personas moral del régimen general, en específico, que se omitió establecer si deben o no actualizarse los datos en el registro federal de contribuyentes, y que no existe precisión alguna, respecto si deben acumularse o no en el año dos mil catorce, lo ingresos provenientes de comprobantes o los servicios prestados en el año dos mil trece.</i></p> <p><i>Para evidenciar lo anterior, cabe precisar que el principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo, conforme al cual las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión tendrá un</i></p>
---	---

<p>Que se dejó de prever si las instituciones de enseñanza deben actualizarse sus datos del Registro Federal de Contribuyentes, pues aun cuando el artículo noveno, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el título II de esa ley, lo cierto es que no obliga a registrar las nuevas obligaciones, pues se carga se encuentra en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.</p> <p>Que la situación anterior se pretendió corregir a través de la regla I.2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y su anexo 19, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, en el que se determina que las escuelas que pasan al título II no están obligadas a presentar la actualización económica y sus obligaciones fiscales, pero ello debió estar normado por el legislador, lo que demuestra la falta de lineamientos legales para la transición de los regímenes fiscales.</p>	<p><i>alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo respectivo, mas no así a personas ajenas al mismo.</i></p> <p><i>En ese contexto, si en el caso concreto la parte quejosa sostiene que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contempla el procedimiento de transición de persona moral con fines no lucrativos a personas moral del régimen general, especialmente, si deben o no actualizarse los datos en el registro federal de contribuyentes, o si deben acumularse o no en el año dos mil catorce, lo ingresos provenientes de comprobantes o los servicios prestados en el año dos mil trece, es indudable que de resultar fundado el concepto de violación, no podrían concretarse los efectos de la protección constitucional.</i></p> <p><i>Ello es así, porque las omisiones indicadas atribuidas al legislador no pueden atenderse ni repararse mediante el juicio de amparo, pues la hipotética concesión de la protección federal no tendría el alcance de obligar al Congreso de la Unión a legislar, ni mucho menos podrían darse efectos generales a la ejecutoria respectiva.</i></p> <p><i>Entonces, si el gobernado alega lo que no consta expresamente en la norma, el planteamiento debe declararse inoperantes,</i></p>
--	---

	<p><i>pues no habría base jurídica alguna para sostener que una omisión legislativa puede generar un beneficio al particular, porque ello implicaría otorgar la protección federal conforme a la interpretación de la parte quejosa de lo que estima una omisión, lo cual significaría construir la norma en aquello que no expresó el legislador...”.</i></p>
--	--

Como se advierte de la confrontación anterior, las proposiciones que hizo valer la quejosa en su cuarto concepto de violación (referente a la vulneración al derecho fundamental a la educación), así como en el sexto concepto de violación (relativo a la transgresión al principio de legalidad tributaria), sí fueron abordados en la sentencia recurrida de manera satisfactoria; de ahí que sea infundada la proposición hecha valer en vía de agravio, referente a la omisión que se le atribuye a la sentencia recurrida.

III. Vulneración al principio de equidad tributaria.

En el segundo agravio se aduce es incorrecto el estudio hecho en la sentencia recurrida del principio de equidad tributaria, pues lo que se hizo fue una justificación de la legitimación, además de que la autorización para recibir donativos deducibles es un aspecto ajeno para hacer que las personas morales con fines no lucrativos tributen para efectos

del impuesto sobre la renta, ya que si lo que se pretende es regular los altos ingresos que obtienen las escuelas privadas debió señalarse un tope máximo de ingresos que éstas deben tener para tributar como no contribuyente.

Ahora bien, 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, 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 dijo¹⁶.

Por otro lado, esta Primera Sala ha sostenido que, dado el análisis que debe hacerse del principio fundamental de igualdad, o bien, de equidad en materia tributaria, en ciertos casos no es posible realizar distinciones, mientras que en otros supuestos estará permitido o incluso exigido constitucionalmente, y que cuando la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos o personas, se requiere analizar: i) si la distinción descansa en una base objetiva y razonable o es una discriminación constitucionalmente vedada; ii) la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador; iii) si se cumple con el requisito de la proporcionalidad; y, iv) establecer en cada caso el referente sobre la cual se predica la igualdad¹⁷.

¹⁶ 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”**.

¹⁷ Tal como se advierte de la 1a./J. 55/2006 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, que leva por rubro y texto los siguientes: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL**. *La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin*

Este último aspecto es imprescindible, pues la igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo; así, ese referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Ahora bien, con relación en lo anterior, esta Primera Sala ha establecido que es necesario distinguir la intensidad con la que deben evaluarse las diferenciaciones por parte del legislador, lo cual obedece al diseño y contenido del texto constitucional.

pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”.

Así, tratándose de las normas de índole económico o tributario, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en esos campos, en los cuales la Constitución General prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. Sin que ello signifique algún tipo de renuncia por este Alto Tribunal el ejercicio de su competencia de control constitucional, sino que en ciertas materias el legislador goza de mayor discrecionalidad constitucional, por lo que en esos temas la intensidad de su control se ve limitada.

Cosa distinta pasa en aquellos casos en los que el legislador tiene una limitada discrecionalidad, pues en esos supuestos el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, tal como es el caso de alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1 constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad debe hacer un análisis estricto, es decir,

debe existir una motivación reforzada por parte del creador de la norma¹⁸.

Así, en atención al principio democrático y de división de poderes, el análisis de constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria debe hacerse laxo, en tanto que la injerencia del juez constitucional debe ser menor tratándose de la materia tributaria, lo que implica que el cumplimiento de ese criterio requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación.

En el caso, el tópic de inequidad recae en el artículo 79, fracción X, y segundo transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, por lo que se procede a analizarlos.

El artículo 79 establece los sujetos que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran como no

¹⁸ Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) publicada en el Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1462 de rubro y texto siguientes: **“IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello”.

contribuyentes. Así, la fracción X¹⁹ de ese numeral dispone que tienen esa calidad –entre otros– las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Así, la fracción XXIII del artículo noveno transitorio²⁰ dispone que las instituciones de enseñanza que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles deberán cumplir con las obligaciones establecidas para el régimen general de ley establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

¹⁹ **“Artículo 79.** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

(...)

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley....”.

²⁰ **“Artículo noveno.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

XXII. Las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, así como las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines deportivos, a partir de la entrada en vigor de este Decreto deberán cumplir las obligaciones del Título II de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante, deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y sus socios e integrantes considerarán como ingreso a dicho remanente cuando las personas morales mencionadas se los entreguen en efectivo o en bienes...”.

El artículo 82²¹ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los requisitos que deben cumplir las sociedades y

²¹ **Artículo 82.** Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

I. Que se constituyan y funcionen exclusivamente como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, una parte sustancial de sus ingresos la reciban de fondos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social. Tratándose de aquellas entidades a cuyo favor se emita una autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, además de cumplir con lo anterior, no podrán recibir ingresos en cantidades excesivas por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías o por actividades no relacionadas con su objeto social.

II. Que las actividades que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que puedan intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda.

III. Las personas a que se refiere este artículo podrán realizar actividades destinadas a influir en la legislación, siempre que dichas actividades no sean remuneradas y no se realicen en favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos y además, proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la siguiente información:

- a) La materia objeto de estudio.
- b) La legislación que se pretende promover.
- c) Los legisladores con quienes se realice las actividades de promoción.
- d) El sector social, industrial o rama de la actividad económica que se beneficiaría con la propuesta.
- e) Los materiales, datos o información que aporten a los órganos legislativos, claramente identificables en cuanto a su origen y autoría.
- f) Las conclusiones.
- g) Cualquier otra información relacionada que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

IV. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

V. Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.

VI. Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, la información a que se refiere la fracción II de este artículo, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

VII. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Informar a las autoridades fiscales, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hayan otorgado donativos deducibles en los términos de esta Ley.

Los requisitos a que se refieren las fracciones IV y V de este artículo, deberán constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

asociaciones para que sean consideradas como donatarias autorizadas, entre los cuales se encuentra el referente a que se constituyan y funcionen exclusivamente como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV, como son las de enseñanza.

Conforme a las disposiciones antes mencionadas, los sujetos a quienes se les califica de no contribuyentes son aquellos que realizan actividades exclusivamente, entre otras, de enseñanza; es decir, no por el hecho de ser una sociedad o asociación privada que preste servicios de enseñanza debe considerarse como un no contribuyente, sino que es necesario que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En todos los casos, las donatarias autorizadas deberán cumplir con los requisitos de control administrativo y de transparencia, que al efecto establezcan el Reglamento de esta Ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar o no renovar las autorizaciones para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, a las entidades que incumplan los requisitos o las obligaciones que en su carácter de donatarias autorizadas deban cumplir conforme a las disposiciones fiscales, mediante resolución notificada personalmente. Dicho órgano desconcentrado publicará los datos de tales entidades en el Diario Oficial de la Federación y en su página de Internet.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de las personas a las que se refieren los artículos 79, fracciones VI, X, XII y XXV, y 84 de esta Ley, salvo las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, a las que se les revoque o no se les renueve la autorización, a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución correspondiente y con motivo de ésta, podrán entregar donativos a donatarias autorizadas sin que les sea aplicable el límite establecido por el artículo 27, fracción I, último párrafo de esta Ley durante el ejercicio en el que se les revoque o no se les renueve la autorización.

Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Destinen la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas.
- b) Los establecidos en este artículo, salvo lo dispuesto en su fracción I.

El requisito a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior deberá constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable”.

Así, el elemento que distinguen a las sociedades o asociaciones que son catalogadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre otros, es que se dedique únicamente o exclusivamente a la enseñanza; esto es, lo que persiguen esas normas es que se consideren como no contribuyentes sólo los sujetos que realicen la actividad –entre otras– de enseñanza, pero no otras por las cuales pudieran obtener un ingreso susceptible de gravarse por el impuesto sobre la renta.

En esa línea argumentativa, se advierte que las normas reclamadas no hacen alguna distinción basada en las categorías sospechosas a que se refiere el artículo 1 constitucional. Asimismo, debe tenerse en cuenta que a la luz del principio de generalidad, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir.

Esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva,

por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo²².

Bajo ese esquema, esta Suprema Corte no advierte razones que justifiquen la necesidad de realizar una motivación reformada por parte del legislador, o bien, ser especialmente exigente en el examen de razonabilidad con motivo de la distinción legislativa.

Ello implica que el estudio diferenciador que se haga de las normas reclamadas no debe hacerse de una forma estricta, sino como se ha venido sustentando, debe hacerse un análisis laxo, a efecto de no intervenir en la libertad configurativa que en

²² Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

materia tributaria goza el legislador, de tal manera que basta con advertir que existe razón constitucionalmente válida para el establecimiento de la medida, a efecto de concluir que no se vulnera el principio de equidad tributaria.

Para analizar la propuesta argumentativa de la quejosa, esta Primera Sala estima necesario atender al proceso legislativo que dio origen al artículo 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

En la exposición de motivos, se hizo notar lo siguiente:

- De acuerdo al Código Civil Federal, tanto la asociación civil como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico que si bien puede ser preponderante o no, resulta trascendente desde el punto de vista fiscal debido a que en la práctica puede contraponerse al concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- La evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras

que **en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza** o impulso al deporte, respectivamente, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza, y por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

- El Ejecutivo Federal impulsa el papel de las instituciones de enseñanza privadas debido a su participación en el desarrollo educativo nacional; no obstante, se considera necesario **establecer parámetros que eviten el abuso** de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que propone que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta **siempre y cuando** mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

- Es importante mencionar que aquellas sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos que a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta transiten al Título II y obtengan ingresos por la prestación de servicios personales

independientes, considerarán que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

En el dictamen de la Cámara de Diputados, se sostuvo lo siguiente:

- Se considera adecuadas las propuestas del Ejecutivo Federal para establecer que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, así como que las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente se consideran como personas morales con fines no lucrativos, reciban el tratamiento fiscal acorde a su verdadero objetivo preponderantemente económico y tributen conforme al régimen general de las personas morales.

- Lo anterior, en atención a que las personas morales no contribuyentes del ISR disfrutan de un beneficio que otras personas morales **no tienen, justificado en que su objeto no tiene un propósito lucrativo.** De esta manera, resulta razonable establecer medidas **que permitan a la autoridad fiscal cerciorarse de que, en efecto, dichas personas morales no contribuyentes se abstengan de perseguir fines**

preponderantemente económicos, ya que, de lo contrario, se colocarían en el supuesto de causación del ISR al obtener ingresos gravables por **los que otras personas morales sí se encuentran obligadas al pago correspondiente**.

En el dictamen de la Cámara de Senadores, se propuso lo siguiente:

- Se valoran positivamente que se establezca que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles.

- Tanto en el caso de las instituciones de enseñanza privadas autorizadas como donatarias autorizadas, como de las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, **la autoridad fiscal tendrá certidumbre de que su objeto fundamental no es perseguir un fin lucrativo**, por lo que se estima que deben ser consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Se advierte del proceso legislativo que dio origen a las normas reclamadas que el Ejecutivo Federal advirtió que las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza obtenían

ingresos de otras fuentes que no eran propiamente las de su objeto, es decir, las de enseñanza.

Así, al advertirse que existen sujetos que abusando del régimen fiscal en el que se encontraban, tradicionalmente, como sujetos del régimen de las personas morales con fines no lucrativos, realizaban actividades como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, que propiamente no se trata de la actividad de enseñanza, sino que constituyen actividades estrictamente empresariales.

En esa medida, los órganos que intervienen en la creación de las normas estimaron viable que, para evitar ese uso abusivo del beneficio que constituye encontrarse en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como que la autoridad fiscal tuviera control de los ingresos que las instituciones de enseñanza obtenían, se estableciera que para gozar del citado beneficio se considerarían instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

A partir de lo anterior, dado que para analizar la vulneración al principio de equidad tributaria en el caso no se requiere de un escrutinio estricto –pues con el trato diferenciado no se trata de una categoría sospechosa de las establecidas en el artículo 1 constitucional, además de que no tributar no

constituye un derecho constitucionalmente reconocido, sino por el contrario, la regla general en nuestro sistema tributario es que todos los que capacidad contributiva lo hagan– se colige que la justificación expuesta en el proceso legislativo que dio origen a las normas reclamadas son constitucionalmente razonables para alcanzar la finalidad buscada.

Ello se debe a que, las normas reclamadas están encaminadas a que las sociedades o asociaciones que presten el servicio de enseñanza no realicen otra actividad por la que se obtengan ingresos, como son las advertidas por el Ejecutivo Federal en la exposición de motivos, a saber: venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares.

Dicho de otra manera, lo que persigue la reforma es que los sujetos que realicen actividades empresariales –como son la a venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares– contribuyan al gasto público; de ahí que, las sociedades y asociaciones que realicen ese tipo de actividades deben ser sujetos del impuesto sobre la renta.

Así, con las normas reclamadas se persigue que sólo las asociaciones y sociedades de enseñanza que se consideren como no contribuyentes, sean aquéllas que –precisamente– presten única y exclusivamente servicios de enseñanza, sin que

exista la posibilidad de que puedan realizar otras actividades que escapen de ese objetivo.

Es verdad que tradicionalmente las sociedades y asociaciones de enseñanza no buscan un fin lucrativo; sin embargo, cuando éstas efectúan actividades que escapan de ese objetivo –servicio puramente de enseñanza– y que pueden calificarse de empresariales –como son la a venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares–, es válido que sean sujetos del impuesto sobre la renta, en atención al principio de generalidad que rige la materia tributaria.

Debe quedar claro que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no persiguen en ningún momento que sea gravado el servicio de enseñanza, sino lo que persigue es que sea materia de ese impuesto las actividades que de forma adicional realizan las instituciones de enseñanza que escapan de su objetivo –el servicio enseñanza– y que pueden considerarse como actividades empresariales, como son: la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, entre otras.

Bajo ese esquema, la medida dada por el legislador para obtener la finalidad que persigue es constitucionalmente válida,

sin que –como lo pretende la quejosa– este Alto Tribunal deba analizar si existen otras medidas viables que sean menos gravosas, o bien, cuyas cargas son menos perjudiciales para las instituciones de enseñanza, como sería el establecimiento de un tope máximo para que las instituciones privadas de enseñanza se encuentren en Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, en tanto que –como se dijo– el estudio del principio de equidad tributaria en el caso no requiere de un escrutinio estricto, sino laxo, pues la posibilidad de injerencia que el juez constitucional es menor y, por ende, la intensidad del control también se ve limitada, en atención al principio democrático y de división de poderes, ya que en las materias –como la fiscal– el legislador tiene mayor amplitud en el ejercicio de su facultad legislativa.

Máxime, que la quejosa parte de una idea equivocada, como es que el legislador pretende regular los altos ingresos de las instituciones privadas de enseñanza, pues como ha quedado evidenciado en párrafos anteriores, la finalidad que persiguen las normas reclamadas es que los ingresos que ese tipo de instituciones obtengan por otras fuentes que no sean las de enseñanza –como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares– sí deben ser materia del impuesto sobre la renta y no gozar del

trato benéfico que implica tributar en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, en cuanto a que en la sentencia recurrida se hace un análisis de la legitimación derivada del proceso legislativo que dio origen a los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, debe concluirse que esa proposición también es infundada.

En la sentencia recurrida –en la parte que nos ocupa– se decidió que la naturaleza jurídica de la quejosa es similar a la de los sujetos regulados en el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues se trata de instituciones que se dedican a la enseñanza con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación; además, se precisó que debe analizarse si esa diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida, lo que implica que sea admisible dentro de los límites establecidos por la Constitución General.

Para tal fin, el Juez de Distrito analizó el proceso legislativo que dio origen a la reforma a los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, y concluyó que la norma reclamada persigue un fin constitucionalmente válido, en tanto

que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza, por lo que se propuso que para que dichas instituciones sean consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con la condición de que obtuvieran autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, con el objeto de que se tuviera mayor control sobre los ingresos que éstas reciben.

Asimismo, en la sentencia recurrida se decidió que la medida adoptada por el legislador era adecuada para los fines que se perseguían, porque permite tener mayor control sobre la forma en cómo operan los recursos de las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, además de que no se ignore la obligación de contribuir al gasto público, pues quien cuenta con dicha autorización está obligada a proporcionar información acerca del reparto de remanente para el pago del impuesto sobre la renta respectivo.

Con base en lo anterior, se colige que en el fallo impugnado no se hizo un estudio de legitimación derivada del proceso legislativo, como incorrectamente lo aduce la quejosa, toda vez que el Juez de Distrito llevó a cabo un análisis de

constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria, siguiendo los lineamientos que para tal fin ha precisado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De ahí que, como antes se dijo, la proposición planteada la quejosa es infundada, pues el análisis que se advierte de la sentencia recurrida es con relación al principio de equidad; además, es infundado que las normas reclamadas no sean acordes al citado principio, ya que éstas encuentran su asidero en una justificación constitucionalmente válida e idónea con el fin perseguido por el legislador.

IV. Derecho a la educación e interpretación conforme de las normas reclamadas.

En otra parte del segundo agravio, se aduce que el Juez de Distrito debió analizar la constitucionalidad de los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, a la luz del principio de interpretación conforme y atendiendo al derecho fundamental a la educación.

La proposición antes sintetizada es inoperante, pues parten de premisas equivocadas, como es que la norma reclamada puede analizarse a la luz del derecho humano a la educación.

El derecho fundamental a la educación se encuentra contenido en los artículos 3²³ y 4²⁴ constitucionales; asimismo,

²³ **Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación.** El Estado –Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios–, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; ésta y la media superior serán obligatorias. La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

El Estado garantizará la calidad en la educación obligatoria de manera que los materiales y métodos educativos, la organización escolar, la infraestructura educativa y la idoneidad de los docentes y los directivos garanticen el máximo logro de aprendizaje de los educandos.

I. Garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

II. El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

Además:

a) Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;

b) Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos- atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, al aseguramiento de nuestra independencia económica y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura;

c) Contribuirá a la mejor convivencia humana, a fin de fortalecer el aprecio y respeto por la diversidad cultural, la dignidad de la persona, la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos, y

d) Será de calidad, con base en el mejoramiento constante y el máximo logro académico de los educandos;

III. Para dar pleno cumplimiento a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción II, el Ejecutivo Federal determinará los planes y programas de estudio de la educación preescolar, primaria, secundaria y normal para toda la República. Para tales efectos, el Ejecutivo Federal considerará la opinión de los gobiernos de las entidades federativas, así como de los diversos sectores sociales involucrados en la educación, los maestros y los padres de familia en los términos que la ley señale. Adicionalmente, el ingreso al servicio docente y la promoción a cargos con funciones de dirección o de supervisión en la educación básica y media superior que imparta el Estado, se llevarán a cabo mediante concursos de oposición que garanticen la idoneidad de los conocimientos y capacidades que correspondan. La ley reglamentaria fijará los criterios, los términos y condiciones de la evaluación obligatoria para el ingreso, la promoción, el reconocimiento y la permanencia en el servicio profesional con pleno respeto a los derechos constitucionales de los trabajadores de la educación. Serán nulos todos los ingresos y promociones que no sean otorgados conforme a la ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable a las instituciones a las que se refiere la fracción VII de este artículo;

IV. Toda la educación que el Estado imparta será gratuita;

V. Además de impartir la educación preescolar, primaria, secundaria y media superior, señaladas en el primer párrafo, el Estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos -incluyendo la educación inicial y a la educación superior- necesarios para el desarrollo de la nación, apoyará la investigación científica y tecnológica, y alentará el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura;

VI. Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades. En los términos que establezca la ley, el Estado otorgará y retirará el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares. En el caso de la educación preescolar, primaria, secundaria y normal, los particulares deberán:

a) Impartir la educación con apego a los mismos fines y criterios que establecen el segundo párrafo y la fracción II, así como cumplir los planes y programas a que se refiere la fracción III, y

b) Obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del poder público, en los términos que establezca

la ley;

VII. Las universidades y las demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía, tendrán la facultad y la responsabilidad de gobernarse a sí mismas; realizarán sus fines de educar, investigar y difundir la cultura de acuerdo con los principios de este artículo, respetando la libertad de cátedra e investigación y de libre examen y discusión de las ideas; determinarán sus planes y programas; fijarán los términos de ingreso, promoción y permanencia de su personal académico; y administrarán su patrimonio. Las relaciones laborales, tanto del personal académico como del administrativo, se normarán por el apartado A del artículo 123 de esta Constitución, en los términos y con las modalidades que establezca la Ley Federal del Trabajo conforme a las características propias de un trabajo especial, de manera que concuerden con la autonomía, la libertad de cátedra e investigación y los fines de las instituciones a que esta fracción se refiere;

VIII. El Congreso de la Unión, con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República, expedirá las leyes necesarias, destinadas a distribuir la función social educativa entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios, a fijar las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público y a señalar las sanciones aplicables a los funcionarios que no cumplan o no hagan cumplir las disposiciones relativas, lo mismo que a todos aquellos que las infrinjan, y

IX. Para garantizar la prestación de servicios educativos de calidad, se crea el Sistema Nacional de Evaluación Educativa. La coordinación de dicho sistema estará a cargo del Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación. El Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación será un organismo público autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Corresponderá al Instituto evaluar la calidad, el desempeño y resultados del sistema educativo nacional en la educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. Para ello deberá:

- a) Diseñar y realizar las mediciones que correspondan a componentes, procesos o resultados del sistema;
- b) Expedir los lineamientos a los que se sujetarán las autoridades educativas federal y locales para llevar a cabo las funciones de evaluación que les corresponden, y
- c) Generar y difundir información y, con base en ésta, emitir directrices que sean relevantes para contribuir a las decisiones tendientes a mejorar la calidad de la educación y su equidad, como factor esencial en la búsqueda de la igualdad social.

La Junta de Gobierno será el órgano de dirección del Instituto y estará compuesta por cinco integrantes. El Ejecutivo Federal someterá una terna a consideración de la Cámara de Senadores, la cual, con previa comparecencia de las personas propuestas, designará al integrante que deba cubrir la vacante. La designación se hará por el voto de las dos terceras partes de los integrantes de la Cámara de Senadores presentes o, durante los recesos de esta, de la Comisión Permanente, dentro del improrrogable plazo de treinta días. Si la Cámara de Senadores no resolviere dentro de dicho plazo, ocupará el cargo de integrante de la Junta de Gobierno aquel que, dentro de dicha terna, designe el Ejecutivo Federal.

En caso de que la Cámara de Senadores rechace la totalidad de la terna propuesta, el Ejecutivo Federal someterá una nueva, en los términos del párrafo anterior. Si esta segunda terna fuera rechazada, ocupará el cargo la persona que dentro de dicha terna designe el Ejecutivo Federal.

Los integrantes de la Junta de Gobierno deberán ser personas con capacidad y experiencia en las materias de la competencia del Instituto y cumplir los requisitos que establezca la ley, desempeñarán su encargo por periodos de siete años en forma escalonada y podrán ser reelectos por una sola ocasión. Los integrantes no podrán durar en su encargo más de catorce años. En caso de falta absoluta de alguno de ellos, el sustituto será nombrado para concluir el periodo respectivo. Sólo podrán ser removidos por causa grave en los términos del Título IV de esta Constitución y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de aquéllos en que actúen en representación del Instituto y de los no remunerados en actividades docentes, científicas, culturales o de beneficencia.

La Junta de Gobierno de manera colegiada nombrará a quien la presida, con voto mayoritario de tres de sus integrantes quien desempeñará dicho cargo por el tiempo que establezca la ley.

La ley establecerá las reglas para la organización y funcionamiento del Instituto, el cual regirá sus actividades con apego a los principios de independencia, transparencia, objetividad, pertinencia, diversidad e inclusión.

La ley establecerá los mecanismos y acciones necesarios que permitan al Instituto y a las autoridades educativas federal y locales una eficaz colaboración y coordinación para el mejor cumplimiento de sus respectivas funciones”.

²⁴ **Artículo 4o.** (...)

En todas las decisiones y actuaciones del Estado se velará y cumplirá con el principio del interés superior de la niñez, garantizando de manera plena sus derechos. **Los niños y las niñas tienen derecho a la satisfacción**

ese derecho también es reconocido en los tratados internacionales en los que México es parte, tales como son: la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XII²⁵); el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 13²⁶); el Protocolo Adicional a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos en Materia

de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral. Este principio deberá guiar el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez. Los ascendientes, tutores y custodios tienen la obligación de preservar y exigir el cumplimiento de estos derechos y principios...

²⁵ **“Artículo XII. Toda persona tiene derecho a la educación, la que debe estar inspirada en los principios de libertad, moralidad y solidaridad humanas.**

Asimismo tiene el derecho de que, mediante esa educación, se le capacite para lograr una digna subsistencia, en mejoramiento del nivel de vida y para ser útil a la sociedad.

El derecho de educación comprende el de igualdad de oportunidades en todos los casos, de acuerdo con las dotes naturales, los méritos y el deseo de aprovechar los recursos que puedan proporcionar la comunidad y el Estado.

Toda persona tiene derecho a recibir gratuitamente la educación primaria, por lo menos”.

²⁶ **“Artículo 13.**

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la educación. *Conviene en que la educación debe orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad, y debe fortalecer el respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales. Conviene, asimismo, en que la educación debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad libre, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y entre todos los grupos raciales étnicos o religiosos, y promover las actividades de las Naciones Unidas en pro del mantenimiento de la paz.*

2. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que, con objeto de lograr el pleno ejercicio de este derecho:

a) La enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente;

b) La enseñanza secundaria, en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser generalizada y hacerse accesible a todos, por cuantos medios sean apropiados y, en particular, por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;

c) La enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular, por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;

d) Debe fomentarse o intensificarse, en la medida de lo posible, la educación fundamental para aquellas personas que no hayan recibido o terminado el ciclo completo de instrucción primaria;

e) Se debe proseguir activamente el desarrollo del sistema escolar en todos los ciclos de la enseñanza, implantar un sistema adecuado de becas, y mejorar continuamente las condiciones materiales del cuerpo docente.

3. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a respetar la libertad de los padres y, en su caso, de los tutores legales, de escoger para sus hijos o pupilos escuelas distintas de las creadas por las autoridades públicas, siempre que aquéllas satisfagan las normas mínimas que el Estado prescriba o apruebe en materia de enseñanza, y de hacer que sus hijos o pupilos reciban la educación religiosa o moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones.

4. Nada de lo dispuesto en este artículo se interpretará como una restricción de la libertad de los particulares y entidades para establecer y dirigir instituciones de enseñanza, a condición de que se respeten los principios enunciados en el párrafo 1 y de que la educación dada en esas instituciones se ajuste a las normas mínimas que prescriba el Estado”.

de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, “Protocolo de San Salvador” (artículo 13²⁷); Convención sobre los Derechos del Niño (artículo 28²⁸).

²⁷ “Artículo 13. Derecho a la educación.

1. Toda persona tiene derecho a la educación.

2. Los Estados Partes en el presente Protocolo convienen que la educación deberá orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad y deberá fortalecer el respeto por los derechos humanos, el pluralismo ideológico, las libertades fundamentales, la justicia y la paz. Conviene, asimismo, en que la educación debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad democrática y pluralista, lograr una subsistencia digna, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos raciales, étnicos o religiosos y promover las actividades en favor del mantenimiento de la paz.

3. Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen que, con objeto de lograr el pleno ejercicio del derecho a la educación:

- a. La enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente;
- b. La enseñanza secundaria en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser generalizada y hacerse accesible a todos, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
- c. La enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular, por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
- d. Se deberá fomentar o intensificar, en la medida de lo posible, la educación básica para aquellas personas que no hayan recibido o terminado el ciclo completo de instrucción primaria;
- e. Se deberán establecer programas de enseñanza diferenciada para los minusválidos a fin de proporcionar una especial instrucción y formación a personas con impedimentos físicos o deficiencias mentales.

4. Conforme con la legislación interna de los Estados Partes, los padres tendrán derecho a escoger el tipo de educación que habrá de darse a sus hijos, siempre que ella se adecue a los principios enunciados precedentemente.

5. Nada de lo dispuesto en este Protocolo se interpretará como una restricción de la libertad de los particulares y entidades para establecer y dirigir instituciones de enseñanza, de acuerdo con la legislación interna de los Estados Partes”.

²⁸ “Artículo 28.

1. Los Estados Partes reconocen el derecho del niño a la educación y, a fin de que se pueda ejercer progresivamente y en condiciones de igualdad de oportunidades ese derecho, deberán en particular:

- a) **Implantar la enseñanza primaria obligatoria y gratuita para todos;**
 - b) Fomentar el desarrollo, en sus distintas formas, de la enseñanza secundaria, incluida la enseñanza general y profesional, hacer que todos los niños dispongan de ella y tengan acceso a ella y adoptar medidas apropiadas tales como la **implantación de la enseñanza gratuita** y la concesión de asistencia financiera en caso de necesidad;
 - c) Hacer la enseñanza superior accesible a todos, sobre la base de la capacidad, por cuantos medios sean apropiados;
 - d) Hacer que todos los niños dispongan de información y orientación en cuestiones educacionales y profesionales y tengan acceso a ellas;
 - e) Adoptar medidas para fomentar la asistencia regular a las escuelas y reducir las tasas de deserción escolar.
2. Los Estados Partes adoptarán cuantas medidas sean adecuadas para velar porque la disciplina escolar se administre de modo compatible con la dignidad humana del niño y de conformidad con la presente Convención.
3. Los Estados Partes fomentarán y alentarán la cooperación internacional en cuestiones de educación, en particular a fin de contribuir a eliminar la ignorancia y el analfabetismo en todo el mundo y de facilitar el acceso a los conocimientos técnicos y a los métodos modernos de enseñanza. A este respecto, se tendrán especialmente en cuenta las necesidades de los países en desarrollo”.

Esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 750/2015²⁹, analizó artículos a que hemos hecho referencia en el párrafo que antecede, y sostuvo que de ellos se advertía que la titularidad del derecho a la educación correspondía a toda persona; asimismo, expresó que su contenido, respecto de la educación básica, debe estar orientado a posibilitar la autonomía de sus titulares y a habilitarles como miembros de una sociedad democrática, a que la enseñanza básica (aunque difieren en cuanto a su alcance) debe ser asequible a todos sin discriminación, de manera obligatoria, universal y gratuita, y a que el Estado debe garantizarla; a que los padres tienen derecho a elegir la educación que se imparta a sus hijos y los particulares a impartirla, siempre y cuando respeten el contenido mínimo de ese derecho.

Asimismo, se decidió que el contenido mínimo del derecho a la educación obligatoria (básica y media superior) es la provisión del entrenamiento intelectual necesario para dotar de autonomía a las personas y habilitarlas como miembros de una sociedad democrática.

También se expresó que el derecho a la educación es un bien básico necesario para la formación de autonomía personal y la habilitación como miembro de una sociedad democrática, y

²⁹ Correspondiente a la sesión de veinte de abril de dos mil dieciséis, el que se resolvió por unanimidad de cuatro votos de los Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien se reservó su derecho a formular voto concurrente, Norma Lucía Piña Hernández (Ponente) y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Estuvo ausente el Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo.

la educación básica y media superior es universal (en el sentido de que debe ser asequible a toda persona sin discriminación), gratuita (pues de lo contrario no satisfaría el requisito de accesibilidad material, lo que se traduciría en una discriminación por motivos económicos que privaría a quienes no pueden sufragarla del acceso a un bien básico para una vida autónoma) y obligatoria (ya que la provisión de ese bien básico no puede quedar a la discreción de los menores de edad, como tampoco puede quedar condicionada a la decisión de los adultos que se encargan del cuidado de los menores).

Además, se determinó que la educación superior, en virtud de que ésta se vincula más con la materialización de un plan de vida que con la provisión de las condiciones necesarias para su elección, se justifica, *prima facie*, que la educación superior no sea obligatoria, ni universal, ni, *necesariamente*, gratuita; que impere la libertad de enseñanza y libre discusión de las ideas, y que la oferta esté conectada, al menos en lo concerniente a la educación superior que imparte el Estado, con la consecución de diversos objetivos colectivos vinculados con el desarrollo (económico, social, cultural, etcétera.) de la Nación.

De las consideraciones antes precisadas, se advierte que esta Primera Sala determinó que el contenido mínimo del derecho a la educación obligatoria (básica y media superior), es la provisión del entrenamiento intelectual necesario para dotar

de autonomía a las personas y habilitarlas como miembros de una sociedad democrática; además, que es un bien básico indispensable para la formación de autonomía personal y, por ende, para ejercer el derecho al libre desarrollo de la personalidad, de aquí su carácter de derecho humano.

Esto es, el derecho fundamental a la educación guarda intrínseca relación con el desarrollo de las capacidades del ser humano y el fomento a los valores de un Estado democrático, como son el respeto a los derechos humanos, así como a la generación de condiciones necesarias para el ejercicio del derecho de la autonomía de la personalidad, de tal manera que le permita a los sujetos elegir y materializar un plan de vida.

Hecha la exposición anterior, así como precisado en qué consiste el derecho fundamental a la educación, debe recordarse que las normas reclamadas establecen que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza serán consideradas como “no contribuyentes” del impuesto sobre la renta siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley.

Lo anterior implica que, cuando dichas asociaciones o sociedades no cuenten con la citada autorización se considerarán sujetos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya

que –como se apuntó en el apartado que antecede– ese tipo de instituciones no sólo están realizando la actividad por la que se pretende conceder el beneficio de tributar en el Título III de la citada ley (de los no contribuyentes), sino que además están efectuando operaciones que se ubican como actividades empresariales.

Como puede observarse, los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no pueden analizarse a la luz del derecho fundamental a la educación, pues su contenido –como ha quedado establecido– no guarda relación con ese derecho fundamental; es decir, no persigue limitar la enseñanza, o bien, tener alguna repercusión con los sistemas, planes, límites o beneficios constitucionalmente reconocidos en el tema educativo.

Por el contrario, lo único que persigue la norma es establecer la forma en que deben tributar las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, cuando éstas realicen actividades que se catalogan como empresariales –como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares– y que, por ende, propiamente no forman parte de ese objetivo primordial de enseñanza.

En esa medida, el tópicus que nos ocupa es inoperante, pues la quejosa pretende que se analicen las normas reclamadas a la luz de un derecho fundamental sobre el que no impactan, como es el derecho a la educación.

No es obstáculo para llegar a esa conclusión, que las normas reclamadas se refieran a las sociedades y asociaciones civiles que se dediquen a prestar servicios de enseñanza; es decir, no porque se trate de un sujeto que de alguna manera guarda relación con el sistema educativo mexicano significa que las normas reclamadas deban analizarse a la luz del derecho a la educación.

Ello se debe a que, se reitera, el contenido al derecho a la educación va más allá de los sujetos quienes imparten la enseñanza; por ende, el régimen fiscal (si deben tributar en términos del Título II, o bien, del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta) que sobre ellos debe recaer no es un aspecto que impacte directa o indirectamente en el derecho a la educación, como constitucionalmente ha sido concebido.

En esa medida, también es inoperante la proposición de la quejosa en cuanto sostiene que el Juez de Distrito debió realizar el estudio de las normas reclamadas, en atención al principio de interpretación conforme y como bien jurídico tutelado el derecho a la educación.

Sin embargo, como ha quedado precisado, no es válido pensar que puede hacerse un estudio de interpretación conforme para concluir que una norma es contraria a la Constitución General, en específico, respecto del derecho a la educación cuyo contenido no guarda relación con lo que regulan las normas reclamadas.

En efecto, esta Primera Sala ha estimado que la interpretación conforme se presenta cuando una norma jurídica es eventualmente contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que en un ejercicio de interpretación, la autoridad judicial busca armonizarla con lo establecido constitucionalmente o en los tratados internacionales en los que México es parte; sin embargo, no es una forma de interpretación que persiga que una norma deba declararse inconstitucional, o bien, armonizar derechos fundamentales que no son afectados con las normas reclamadas.

Consecuentemente, como se ha dicho, es inoperante el tópico que nos ocupa, en tanto que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no puede analizarse a la luz del derecho fundamental a la educación, en tanto que aquéllas no guardan relación con el contenido de ese derecho humano.

V. Transgresión al principio de legalidad tributaria.

En el tercer agravio se expone que, contrario a lo resuelto en el fallo recurrido, el análisis que debió hacerse del principio en comento era a partir de la autorización para realizar donativos deducibles, además de que las normas reclamadas sí vulneran el principio de legalidad tributaria, ya que la condicionante de la autorización para recibir donativos a efecto de ser el sujeto pasivo lo regula la autoridad administrativa y no el legislador federal; máxime, cuando el legislador identifica el componente de la relación tributaria, pero deja que sea a través de reglas administrativas su determinación, lo que permite decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo que lo fije.

Tales proposiciones son **infundadas**, como se demuestra a continuación.

En principio, debe tenerse en cuenta que a fojas 77 y 78 de la sentencia recurrida, se aduce que *“...de una interpretación sistemática de los dispositivos legales reclamados, transcritos en párrafos precedentes, se desprende que el requisito consistente en que las sociedades, asociaciones o instituciones ahí precisadas cuenten con autorización para recibir donativos deducibles en términos de*

*la Ley del Impuesto sobre la Renta, para ser consideradas como no contribuyentes de ese tributo, **no se encuentra dentro de un margen de arbitrariedad, pues no se deja al criterio de las autoridades exactoras fijar los requisitos que deban satisfacer las personas interesadas en adquirir o conservar la autorización para recibir donativos.** Es así, porque del contenido del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reproducido en párrafos que anteceden, se advierte que el legislador ordinario estableció los requisitos a cumplir para la obtención de la “autorización para recibir donativos deducibles”, por lo que no es verdad que haya quedado en manos de la autoridad administrativa establecer los elementos necesarios para efectos de no ser considerado contribuyente...”.*

Como se advierte de esa reproducción, en la sentencia recurrida se analizó el tópico de la quejosa a partir de si es la “autorización para recibir donativos deducibles” la que determina que las instituciones de enseñanza tributan en el Título II “De las personas morales” o en el Título III “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De ahí que sea infundado el tópico que propone la quejosa, en cuanto a que el Juez de Distrito no abordó de forma correcta la *litis* que se le planteó, pues lo cierto es que el fallo

recurrido se aprecia que sí se analizó la constitucionalidad del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a raíz de su planteamiento.

Los restantes argumentos por virtud de los cuales pretende demostrar que las normas reclamadas vulneran el principio de legalidad, también son **infundados** en tanto que no vulneran el citado principio.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado, con relación al principio de legalidad tributaria, que éste implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y, en esa medida, se genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado.

Esto es, los elementos esenciales del tributo deben estar expresamente consignados en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, y para que el contribuyente pueda conocer, en todo momento, la forma cierta de contribuir al gasto público, sino que a la autoridad no

quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso.

Así, el principio de legalidad tributaria se cumple cuando en un acto material y formalmente legislativo se prevea, no sólo el tributo, sino también sus elementos esenciales, como son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, se encuentren consignados expresamente en la ley.

En el caso, el reclamado artículo 79, fracción X, se encuentra dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual se regulan a los sujetos que no tienen fines de lucro.

Ese numeral establece que se considerarán como “no contribuyentes” del impuesto sobre la renta, entre otros, las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos del citado ordenamiento.

De lo antes expuesto se advierte que, la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce es claro en establecer qué sujetos (como elemento esencial de la contribución) se encuentran regulados en el Título III denominado “De las personas morales con fines no lucrativos”, tal como son las asociaciones y sociedades que se dediquen exclusivamente, entre otras, a prestar el servicio de enseñanza y siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

A esa conclusión se arriba, en virtud de que el legislador precisó con toda claridad que, tratándose de las instituciones de enseñanza que **no sean consideradas** para recibir donativos deducibles, deberán tributar en el Título II denominado “De las personas morales”; sin embargo, las sociedades y asociaciones de enseñanza que **sí sean consideradas** para recibir donativos deducibles tributarán conforme al Título III denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”.

En efecto, el primer párrafo del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que “... *Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, **deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles** en los términos de esta Ley...*”; es decir, de atender

a la fracción X del numeral 79, en relación con el primer párrafo del diverso 82, se colige que el legislador estableció de manera clara y precisa que las sociedades o asociaciones de enseñanza que no sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deberán tributar en Título II de las personas morales.

Así, la exigencia que emana del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta más allá de referirse al acto de “autorizar” o a la “autorización”, en realidad recae en que las sociedades y asociaciones de enseñanza cumplan con los requisitos, establecidos en la citada ley, para ser consideradas como instituciones que puedan recibir donativos deducibles y así puedan tributar en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior se debe a que, la norma reclamada expresa que las instituciones de enseñanza no serán contribuyentes “... *siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos...*”; de ahí se sigue que la norma en comento no exige que para ser considerado como no contribuyente y tributar en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta deba tenerse una autorización, como lo pretende hacer notar la quejosa, sino que sea considerada como una institución autorizada para recibir donativos deducibles.

Así, el numeral que establece los requisitos para que una sociedad o asociación sea considerada como una institución autorizada para recibir donativos es el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual expresamente establece que “... las personas morales con fines no lucrativos... **deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles**...”; por tanto, es el legislador el que estableció cuáles eran las exigencias que deberían cumplirse para que se tenga la calidad de institución autorizada para recibir donativos deducibles.

La fracción I del citado artículo 82 prevé como uno de los requisitos para ser considerada como donataria autorizada, que se constituyan y funcionen **exclusivamente** como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI³⁰, X³¹, XI³², XII³³, XIX³⁴, XX³⁵ y XXV³⁶ del artículo

³⁰ Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad.

³¹ Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

³² Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

³³ Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos que se dediquen a la promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía; al apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas; protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales, así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus

79, como son las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.

Además, la fracción en estudio establece que, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, una parte sustancial de sus ingresos la reciban de fondos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios, de

propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país; la instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas; y, el apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

³⁴ Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

³⁵ Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

³⁶ Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia y organizadas sin fines de lucro, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos dedicadas a las actividades siguientes: la promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; cívicas, enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; promoción de la equidad de género; apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; participación en acciones de protección civil; prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y, promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social.

Otros requisitos que exige el artículo 82 para ser considerada como una institución autorizada para recibir donativos deducibles, son los siguientes:

a) Que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que puedan intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda.

b) Que podrán realizarse actividades destinadas a influir en la legislación, siempre que dichas actividades no sean remuneradas y no se realicen en favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos y además, proporcionen al Servicio de Administración Tributaria diversa información.

c) Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos, lo que deberá constar en la escritura

constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

d) Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, lo que deberá constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

e) Que debe mantenerse a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

f) Que se informe a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquél en el que se realice la operación, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

g) Que se informe a las autoridades fiscales, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria

mediante reglas de carácter general, de las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hayan otorgado donativos deducibles.

h) Que en todos los casos, las donatarias autorizadas deberán cumplir con los requisitos de control administrativo y de transparencia, que al efecto establezcan el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

i) Que el Servicio de Administración Tributaria podrá revocar o no renovar las autorizaciones para recibir donativos deducibles, a las entidades que incumplan los requisitos o las obligaciones que en su carácter de donatarias autorizadas deban cumplir conforme a las disposiciones fiscales, mediante resolución notificada personalmente.

Como se advierte de lo anterior, el legislador estableció una serie de requisitos para que una sociedad o asociación, como las de enseñanza, se consideren como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles; entonces, no es que la autoridad administrativa pueda definir qué sujetos pueden o no ser considerados como instituciones autorizadas

para recibir donativos deducibles, pues los requisitos para tal fin están establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Consecuentemente, contrario a la afirmación de la quejosa, el elemento que determina si una institución de enseñanza va a tributar dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos” no se deja en las manos de la autoridad administrativa, en tanto que es en la citada ley en la que se prevén los requisitos precisos que las sociedades o asociaciones de enseñanza deben cumplir para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, de tal manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar certidumbre al gobernado.

No es obstáculo para lo anterior, que el legislador haya hecho referencia en diversas ocasiones al Servicio de Administración Tributaria dentro de los requisitos para que las sociedades o asociaciones de enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, pues a esa autoridad se le permite emitir reglas para regular lo relativo a:

i) La parte sustancial que de los ingresos de la institución a autorizar que debe constituir por aportaciones de Federación,

entidades federativas o municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social.

ii) La información que le debe ser proporcionada por la institución a autorizar, para poder efectuar actividades destinadas a influir en la legislación.

iii) El plazo y términos en que debe estar a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino de los mismos.

iv) Los medios y formatos a través de la cual se debe dar a conocer los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

v) Los términos en que debe informarse respecto de las operaciones realizadas con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran.

vi) Los requisitos de control administrativo y de transparencia.

De lo antes expuesto, no se aprecia que la autoridad administrativa sea quien defina a qué sujetos debe reconocérseles la calidad de donatarias autorizadas, como lo

pretende hacer valer la quejosa, sino que los requisitos para sean considerados como instituciones autorizadas para recibir donativos se encuentra en el Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que la referencia del legislador al Servicio de Administración Tributaria es para recopilar información y establecer medidas de control y supervisión de las instituciones que se consideren autorizadas para recibir donativos.

No pasa inadvertido que el acto de la emisión de la autorización, es decir, el documento en que se autoriza a la asociación o sociedad a recibir donativos que son susceptibles de deducirse por el sujeto que realiza la donación, sí es emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

Debe tenerse en cuenta que los artículos 27, fracción I³⁷ (ubicado en el régimen general de las personas morales), y

³⁷ **Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, **que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria** y que se otorguen en los siguientes casos:

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de

151, fracción III³⁸ (ubicado en el régimen de las personas físicas), de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen que

propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado...”.

³⁸ **“Artículo 151.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

(...)

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectuó el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o

los contribuyentes podrán hacer deducibles los donativos no onerosos ni remunerativos, siempre que se satisfagan los requisitos en la ley y en las reglas de carácter general que para tal fin emita el Servicio de Administración Tributaria.

Así, a través de la regla I.3.9.2³⁹ de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, se dispone que el

goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación...

³⁹ **"I.3.9.2.** El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y 151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

I. Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, excepto los programas de escuela empresa, se darán a conocer a través del Anexo 14 publicado en el DOF y en la página de Internet del SAT. El Anexo referido contendrá los siguientes datos:

- a) Rubro autorizado.
- b) Denominación o razón social.
- c) Clave en el RFC.

La información que contendrá dicho Anexo será la que las organizaciones civiles y fiduciaria, respecto del fideicomiso de que se trate, manifiesten ante el RFC y la AGJ.

Las organizaciones civiles y fideicomisos que reciban la constancia de autorización antes mencionada, estarán en posibilidad de recibir donativos deducibles así como de expedir sus CFDI, en los términos de las disposiciones fiscales.

Para obtener la constancia de autorización para recibir donativos deducibles del ISR, las organizaciones civiles y fideicomisos, deberán estar a lo dispuesto en la ficha de trámite 15/ISR denominada "Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A.

II. En términos del artículo 36-Bis del CFF, la autorización para recibir donativos deducibles es de vigencia anual, por lo que, a efecto de que dicha autorización mantenga su vigencia para el ejercicio fiscal siguiente se deberá cumplir con las siguientes obligaciones correspondientes al ejercicio inmediato anterior del que se trate:

- a) La prevista en la regla I.3.9.10. y la ficha de trámite 20/ISR denominada "Información para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación" contenida en el Anexo 1-A.
- b) Haber presentado el dictamen fiscal simplificado correspondiente al ejercicio fiscal inmediato anterior, a que se refiere el artículo 32-A, fracción II del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y
- c) La declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable a partir de la renovación de la autorización para recibir donativos deducibles, correspondiente al ejercicio fiscal 2014.

III. Cuando las organizaciones civiles y fiduciaria, respecto del fideicomiso de que se trate, durante la vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles, presenten alguna promoción relacionada con dicha autorización, el SAT podrá validar que toda la documentación cumpla con los requisitos de las disposiciones fiscales vigentes y, en su caso, requerir el cumplimiento de dichos requisitos.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, el SAT requerirá a la entidad promovente a fin de que en un plazo de veinte días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, el SAT procederá en los términos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR.

citado órgano desconcentrado emitirá la constancia de autorización por el cual se permite a los contribuyentes a recibir donativos deducibles.

Sin embargo, el que el Servicio de Administración Tributaria emita la constancia de autorización, no significa que se vulnere el principio de legalidad tributaria, en tanto que –por un lado– la exigencia establecida en la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que se tribute conforme al Título III “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos” es que las asociaciones o sociedades que presten el servicio de enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que –por otro lado– los requisitos para que las sociedades y asociaciones de enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos, se encuentran en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice que “... *las personas morales con fines no lucrativos... **deberán cumplir con lo***

El plazo para cumplimentar los requisitos a que se refiere el párrafo anterior se podrá prorrogar hasta en tres ocasiones por periodos iguales, únicamente si la organización civil o fideicomiso lo solicita con anterioridad a la fecha en que venza el plazo dentro del cual debió cumplir el requerimiento.

IV. Las organizaciones civiles y fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles, deberán informar sobre los siguientes cambios o situaciones: el cambio de domicilio fiscal, de denominación o razón social, clave en el RFC, fusión, extinción, liquidación o disolución, modificación en sus estatutos o de cualquier otro requisito que se hubiere considerado para otorgar la autorización respectiva; nuevo nombramiento de representante legal, actualización de teléfono con clave lada, actualización de domicilio de los establecimientos, de correo electrónico, así como la actualización del documento vigente que acredite sus actividades. Todo lo anterior deberá informarse dentro de los diez días siguientes a aquél en que se dio el hecho y conforme a lo señalado en la ficha de trámite 16/ISR denominada “Avisos para actualización del padrón y directorio de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles” contenida en el Anexo 1-A...”

siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles..."; de ahí que aun cuando es la autoridad administrativa quien formalmente emite la "constancia de autorización para recibir donativos deducibles", lo cierto es que no se deja en sus manos la determinación de qué sujetos tributarán en el Título III de las personas morales con fines no lucrativos, pues está en la ley los requisitos que deben cumplirse para que se cataloguen o sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Lo anterior, en tanto que –como se ha dicho– es el legislador quien establece, a través del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuáles son las exigencias que deben cumplirse para que una sociedad o asociación de carácter civil que se dediquen a la enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Lo antes expuesto implica que, el que la autoridad administrativa sea quien emita la "constancia de autorización para recibir donativos deducibles" tiene como efecto que por esa sola circunstancia se vulnere el principio de legalidad tributaria, en tanto que para acatar ese principio basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o las formalidades que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que impidan su

actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los aspectos que inciden en sus cargas tributarias.

Sirve de apoyo a lo anterior, por el criterio que la informa, la tesis 1a. XXVII/2006 de rubro: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LA DETERMINACIÓN, EL CÁLCULO O PUBLICACIÓN DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, NO CONSTITUYE POR SÍ MISMO UNA TRANSGRESIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”**⁴⁰, así como la jurisprudencia 2a./J. 111/2000 de rubro: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL”**⁴¹.

⁴⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, febrero de 2006, página 630, que lleva por texto el siguiente: “Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para calcular una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo. En ese sentido, el hecho de que una autoridad administrativa determine, calcule o publique alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución, no constituye por sí mismo una transgresión al principio constitucional mencionado, pues para acatarlo basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que -atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar- impidan su actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

⁴¹ Visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 392, cuyo texto establece: “Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el

En esa medida, también es infundado el tópico en el que la quejosa aduce que el Juez de Distrito desatendió la jurisprudencia P./J. 79/99 de rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**, ya que, como se ha dicho, no se deja en manos de la autoridad administrativa la determinación del sujeto sobre el cual recae el tributo, además de que tanto la disposición como su contenido son diversos al tema que nos ocupa.

Consecuentemente, la intervención de la autoridad administrativa en la emisión formal de la “constancia de autorización para recibir donativos deducibles” no transgrede el

que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

principio de legalidad tributaria, en tanto que es el legislador el que establece las exigencias a cumplir para calificar a una institución de enseñanza como una institución autorizada para recibir donativos; de ahí que las proposiciones de la quejosa deban calificarse de infundadas.

VI. Transgresión al derecho fundamental al trabajo.

En el cuarto agravio se expone que, la autorización para recibir donativos sí es una restricción para ejercer el derecho al trabajo, en virtud de que los únicos requisitos constitucionales que exige el artículo 3 constitucional, es que los planes de estudio estén reconocidos o tengan validez oficial.

Esta Primera Sala estima que la proposición anterior es **infundada**, toda vez que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no limitan o impiden a la quejosa dedicarse a la actividad que desarrolla ni la priva del producto de su actividad comercial o industrial.

El artículo 5⁴² constitucional prevé el derecho fundamental de libertad de trabajo, esto es, la posibilidad de que toda

⁴² **“Artículo 5.** A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...”.

persona pueda dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, mientras sea lícito y no contravenga los intereses de terceros ni derechos de la sociedad, pudiendo sólo ser limitada por determinación judicial o resolución gubernativa que lo justifique; asimismo, dispone que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Por su parte, como se dijo, el artículo 79 establece los sujetos que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran como no contribuyentes. Así, la fracción X de ese numeral dispone que tienen esa calidad –entre otros– las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Asimismo, la fracción XXIII del artículo noveno transitorio prevé que las instituciones de enseñanza que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles deberán cumplir con las obligaciones establecidas para el régimen general de las personas morales en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

De lo anterior se sigue que, como se decidió en la sentencia recurrida, las normas reclamadas en ningún momento impiden a la quejosa ejercer sus libertades de trabajo, comercio e industria, dado que no se advierte alguna limitante tendente a prohibir realizar todas las actividades lícitas que sean necesarias para el desarrollo normal de su actividad, ya sea comercial o industrial.

Efectivamente, el que se exija a las instituciones de enseñanza que para ser consideradas dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta deben ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos y, en esa medida, cumplir con las exigencias establecidas en el artículo 82 de la citada ley, se estableció como una medida tendente a evitar el uso abusivo del beneficio que constituye encontrarse en el citado Título, ya que realizaban actividades como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, que propiamente no se trata de la actividad de enseñanza, sino que constituyen actividades estrictamente empresariales; además, dadas esas circunstancias, el legislador estimó pertinente establecer un mecanismo de control para ese tipo de contribuyentes y a favor de las autoridades fiscales, a efecto de tener certidumbre de que su objeto fundamental no es perseguir un fin lucrativo.

Así, esas normas sólo pretenden definir en qué Título de la Ley del Impuesto sobre la Renta deben tributar las sociedades o asaciones civiles dedicadas a la enseñanza que deban o no ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos, en atención a la actividad que efectivamente se dedican, es decir, si sólo prestan el servicio de enseñanza, o bien, si efectúan actividades que pueden calificarse de empresariales, como son: la a venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares

Sin que obste para llegar a esa conclusión, que el artículo 3 constitucional prevea como requisito para las instituciones de enseñanza particular el que cuenten con la autorización de la autoridad correspondiente, como es la Secretaría de Educación respectiva, toda vez que –como se dijo– el requisito establecido en la fracción X del artículo 79, no es para que la quejosa pueda o no prestar el servicio de enseñanza, sino para definir bajo qué régimen fiscal va a tributar, sin que ello intervenga –se reitera– con su libertad de dedicarse a cualquier actividad, como es la de enseñanza.

De lo anterior se obtiene que, la delimitación del Título de la Ley del Impuesto sobre la Renta en que deben tributar las instituciones de enseñanza, no tiene como efecto limitar la libertad de trabajo, industria y comercio de la quejosa.

Consecuentemente, esta Primera Sala concluye que es **infundado** el tópico tendente a demostrar que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene el artículo 5 constitucional.

VII. Transgresión al derecho fundamental de libertad de asociación.

En el cuarto agravio se aduce que, es incorrecto que las normas reclamadas no vulneran ese derecho fundamental, ya que las instituciones de enseñanza para ejercerlo están obligadas a que deben tener autorización para recibir donativos deducibles.

Esta Primera Sala ha sostenido que el derecho a la libertad de asociación previsto en el artículo 9 constitucional, es un derecho complejo compuesto por libertades de índole positiva y negativa que implica entre varias cuestiones la posibilidad de que cualquier individuo pueda establecer, por sí mismo y junto con otras personas, una entidad con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección⁴³.

⁴³ Tal como se advierte de la tesis 1a. LIV/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página 927, que lleva por rubro y texto, los siguientes: **“LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y DE REUNIÓN. SUS DIFERENCIAS.** El derecho de libertad de asociación consagrado en el artículo 9o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe confundirse con la libertad de reunión prevista en el mismo artículo constitucional. El primero es un derecho complejo compuesto por libertades de índole positiva y negativa que implica entre varias cuestiones la posibilidad de que cualquier individuo pueda establecer, por sí mismo y junto con otras personas, una entidad con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección. En cambio, la libertad de reunión, aunque es

Así, el citado derecho fundamental implica la potestad de los individuos de unirse para constituir una entidad o persona moral, con sustantividad propia y distinta de los asociantes y tendiente a la consecución de objetivos plenamente identificados, cuya realización es constante y permanente.

En adición a lo anterior, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los derechos fundamentales no pueden entenderse de un modo absoluto e irrestricto, sino que debe analizarse en sintonía con los demás derechos fundamentales reconocidos, así como con el resto de disposiciones que integran la Constitución General.

En el caso, el artículo 31, fracción IV, constitucional establece la obligación de los habitantes del país de contribuir a los gastos públicos de la Federación, los estados y los municipios. De esa disposición nace la correlativa obligación del Estado Mexicano de establecer los esquemas tributarios necesarios para que se cumpla con la obligación de tributar a cargo de los contribuyentes.

un derecho que mantiene íntima relación con el de asociación, consiste en que todo individuo pueda congregarse o agruparse con otras personas, en un ámbito privado o público y con la finalidad lícita que se quiera, siempre que el ejercicio de este derecho se lleve a cabo de manera pacífica. La diferencia sustancial entre ambos derechos es que la libertad de asociación implica la formación de una nueva persona jurídica, con efectos jurídicos continuos y permanentes, mientras que una simple congregación de personas, aunque puede compartir los fines u objetivos de una asociación, se caracteriza por una existencia transitoria cuyos efectos se despliegan al momento de la reunión física de los individuos”.

Con relación a lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 73 de la Constitución General establece diversas facultades del Congreso de la Unión para regular las distintas áreas en que se desenvuelve el Estado mexicano, como son las referentes a la imposición de contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Esta Suprema Corte ha interpretado esa atribución en el sentido de que la creación de los sistemas impositivos está a cargo del Poder Legislativo a quien se le reconoce un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin dejar de atender que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva⁴⁴.

⁴⁴ Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, página 111, de rubro y texto siguientes: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.** El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”.

Como ha quedado establecido en líneas precedentes, el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que a las sociedades y asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza se tendrán por “no contribuyentes”, siempre y cuando sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos. Además, la fracción XXII del artículo noveno transitorio de esa ley dispone que de no contar con esa calidad, las instituciones de enseñanza tributarán en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplirán con las obligaciones que de éste emanan.

De lo anterior se sigue que, la norma reclamada no limita el derecho de las quejas de asociarse para crear asociaciones, sociedades o centros que se dedique a la enseñanza, pues no se aprecia alguna limitante que les restrinja a las personas la creación de una entidad o varias entidades con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección.

Contrario a ello, las normas reclamadas sólo precisan bajo qué régimen fiscal en materia de impuesto sobre la renta las instituciones de enseñanza van a tributar, aspecto que se hace a partir de la libertad configurativa de los sistemas impositivos necesarios para satisfacer el gasto público.

Es decir, la condición establecida en la norma reclamada no se traduce en una restricción a favor de los sujetos de crear asociaciones o sociedades para la realización de un fin lícito, como podría ser la enseñanza, pues en realidad constituye un elemento establecido por el legislador para definir la forma en que las instituciones de enseñanza deben sujetarse al cumplimiento de su obligación tributaria.

Consecuentemente, el numeral combatido no vulnera el derecho de libre asociación contenido en el artículo 9 constitucional, pues en atención a lo que prevé el diverso 31, fracción IV, de la Constitución General, el Estado puede establecer los esquemas tributarios –como el que nos ocupa– para que la quejosa contribuya –como los demás– a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de ahí lo infundado del tópico que nos ocupa.

VIII. Transgresión al derecho a la información, a partir de la motivación legislativa.

En el quinto agravio, se argumenta que la sentencia recurrida se confunde el derecho fundamental de seguridad jurídica y realiza una excepción al derecho al derecho a la información, que no se encuentran contenida ni en el artículo 6 constitucional ni en el diverso 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, como es la de liberar al legislador

de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes tributarios; además, que el legislador estaba obligado a informar, como se impactaría en el sistema educativo nacional, que las instituciones de enseñanza que no tengan autorización para recibir donativos pasan a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Los argumentos antes sintetizados son **inoperantes**, pues al margen de la decisión que se le atribuye a la sentencia recurrida, en cuanto a que realiza una excepción al derecho al derecho a la información como es la de liberar al legislador de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes tributarios, lo cierto es que la quejosa para formular dicha proposición parte de premisas incorrectas.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado en diversas ocasiones el derecho humano a la información.

El Pleno de este Alto Tribunal ha establecido que el derecho a la información tiene una connotación de carácter individual y otra de carácter colectivo. El primero, tiene por objeto maximizar el campo de la autonomía personal, posibilitando el ejercicio de la libertad de expresión en un contexto de mayor diversidad de datos, voces y opiniones; incluso algunos instrumentos internacionales lo asocian a la

libertad de pensamiento y expresión, a las cuales describen como el derecho que comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole; asimismo, el segundo, cobra un marcado carácter público en tanto que funcionalmente tiende a revelar el empleo instrumental de la información no sólo como factor de autorrealización personal, sino como mecanismo de control institucional, pues se trata de un derecho fundado en una de las características principales del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los actos de gobierno y la transparencia de la administración⁴⁵.

Asimismo, esta Primera Sala sostuvo que la libertad de expresión y el derecho a la información son derechos funcionalmente centrales en un estado constitucional y tienen una doble faceta: por un lado, aseguran a las personas espacios esenciales para el despliegue de su autonomía y, por

⁴⁵ Tal como se desprende de la jurisprudencia P./J. 54/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, junio de 2008, página 743, que lleva por texto y rubro los siguientes: **“ACCESO A LA INFORMACIÓN. SU NATURALEZA COMO GARANTÍAS INDIVIDUAL Y SOCIAL.** *El acceso a la información se distingue de otros derechos intangibles por su doble carácter: como un derecho en sí mismo y como un medio o instrumento para el ejercicio de otros derechos. En efecto, además de un valor propio, la información tiene uno instrumental que sirve como presupuesto del ejercicio de otros derechos y como base para que los gobernados ejerzan un control respecto del funcionamiento institucional de los poderes públicos, por lo que se perfila como un límite a la exclusividad estatal en el manejo de la información y, por ende, como una exigencia social de todo Estado de Derecho. Así, el acceso a la información como garantía individual tiene por objeto maximizar el campo de la autonomía personal, posibilitando el ejercicio de la libertad de expresión en un contexto de mayor diversidad de datos, voces y opiniones; incluso algunos instrumentos internacionales lo asocian a la libertad de pensamiento y expresión, a las cuales describen como el derecho que comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole. Por otro lado, el acceso a la información como derecho colectivo o garantía social cobra un marcado carácter público en tanto que funcionalmente tiende a revelar el empleo instrumental de la información no sólo como factor de autorrealización personal, sino como mecanismo de control institucional, pues se trata de un derecho fundado en una de las características principales del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los actos de gobierno y la transparencia de la administración. Por tanto, este derecho resulta ser una consecuencia directa del principio administrativo de transparencia de la información pública gubernamental y, a la vez, se vincula con el derecho de participación de los ciudadanos en la vida pública, protegido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.*

otro, gozan de una vertiente pública, colectiva o institucional que los convierte en piezas básicas para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa⁴⁶.

Así, la libertad de expresión y su vertiente consistente en el derecho a la información tienen una doble faceta, individual y social, que exigen no sólo que los individuos no vean impedida su posibilidad de manifestarse libremente, sino que se respete también su derecho como miembros de un colectivo a recibir cualquier información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno⁴⁷.

⁴⁶ Así se advierte de la tesis 1a. CCXV/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 287, que lleva por rubro y texto los siguientes: **"LIBERTAD DE EXPRESIÓN Y DERECHO A LA INFORMACIÓN. SU IMPORTANCIA EN UNA DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL.** *La libertad de expresión y el derecho a la información son derechos funcionalmente centrales en un estado constitucional y tienen una doble faceta: por un lado, aseguran a las personas espacios esenciales para el despliegue de su autonomía y, por otro, gozan de una vertiente pública, colectiva o institucional que los convierte en piezas básicas para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa. Como señaló la Corte Interamericana en el caso Herrera Ulloa, se trata de libertades que tienen tanto una dimensión individual como una dimensión social, y exigen no sólo que los individuos no vean impedida la posibilidad de manifestarse libremente, sino también que se respete su derecho como miembros de un colectivo a recibir información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno. Así, tener plena libertad para expresar, recolectar, difundir y publicar informaciones e ideas es imprescindible no solamente como instancia esencial de autoexpresión y desarrollo individual, sino como condición para ejercer plenamente otros derechos fundamentales -el de asociarse y reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito, el derecho de petición o el derecho a votar y ser votado- y como elemento determinante de la calidad de la vida democrática en un país, pues si los ciudadanos no tienen plena seguridad de que el derecho los protege en su posibilidad de expresar y publicar libremente ideas y hechos, será imposible avanzar en la obtención de un cuerpo extenso de ciudadanos activos, críticos, comprometidos con los asuntos públicos, atentos al comportamiento y a las decisiones de los gobernantes, capaces de cumplir la función que les corresponde en un régimen democrático. Por consiguiente, cuando un tribunal decide un caso de libertad de expresión, imprenta o información no sólo afecta las pretensiones de las partes en un litigio concreto, sino también el grado al que en un país quedará asegurada la libre circulación de noticias, ideas y opiniones, así como el más amplio acceso a la información por parte de la sociedad en su conjunto, condiciones todas ellas indispensables para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa".*

⁴⁷ Tal como se decidió en el amparo directo en revisión 3123/2013, resuelto en sesión de siete de febrero de dos mil catorce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), quien se reserva su derecho de formular voto concurrente, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

De lo antes expuesto se advierte que, el derecho a la información constituye el deber del Estado, por un lado, de tolerar que las personas puedan recabar, recibir y difundir información y toda clase de ideas, lo que implica que los gobernados puedan expresarse libremente; asimismo, por otro lado, ese derecho implica la posibilidad de que los individuos puedan conocer cualquier información y expresión de pensamiento distinto al de ellos.

Ahora bien, que el legislador no haya expresado durante el proceso de la creación de los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, la información referente: i) al porqué decidió dar un tratamiento desigual a las instituciones de enseñanza, a partir del componente “autorización para recibir donativos deducibles”; ii) al porqué las instituciones de enseñanza que a partir de dos mil catorce no contaran con la citada autorización cambiarían de régimen fiscal; y, iii) la forma en que impacta en el sistema educativo nacional que se consideren a ciertas instituciones de enseñanza como sujetos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no implica que el aludido derecho se haya vulnerado.

Sin embargo, si atendemos al contenido del derecho a la información, tal como ha sido establecido por este Máximo Tribunal, no se advierte que se vulnere ese derecho porque el legislador no expresó determinados datos que a juicio de la

quejosa tuvo que hacer notar en el proceso de creación de las normas reclamadas.

En efecto, no puede analizarse el tópico que propone la quejosa a la luz del derecho fundamental de acceso a la información, pues ésta no pretendió ejercer ese derecho fundamental en su vertiente individual (dar a conocer, recibir o expresar ella individual), o bien, colectiva (recibir cualquier información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno).

Ello se debe a que, se reitera, la quejosa en momento alguno pretendió solicitar información a los órganos encargados de la creación de las leyes, sino que dio por sentado que en el proceso legislativo tuvo que hacerse notar: i) el porqué decidió dar un tratamiento desigual a las instituciones de enseñanza, a partir de la “autorización para recibir donativos deducibles”; ii) el porqué las instituciones de enseñanza que a partir de dos mil catorce no contaran con la citada autorización cambiarían de régimen fiscal; y, iii) la forma en que impacta en el sistema educativo nacional que se consideren a ciertas instituciones de enseñanza como sujetos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, tampoco pretendió recibir información o conocer la expresión de terceros a efecto, en ejercicio de su derecho a la información como integrante de la sociedad, sino

que –como se dijo– pretendía que en el proceso de creación de las normas reclamadas se le diera a conocer, sin más, los datos e informes que la quejosa sostiene que tuvo que ser así.

Bajo ese esquema, el que los órganos encargados de la creación de las normas reclamadas no hayan expuesto la información que dice la quejosa que debieron exponer, no transgrede el derecho humano de acceso a la información, pues el contenido de éste no guarda relación con la pretensión que se advierte de la sentencia recurrida.

Por otro lado, si lo que aduce la quejosa pretende con su tópico es demostrar la inconstitucionalidad de las normas reclamadas a partir de considerar que no se encuentra debidamente motivado el proceso legislativo, en virtud de que en el fallo recurrido no se dio a conocer: i) el porqué decidió dar un tratamiento desigual a las instituciones de enseñanza, a partir de la “autorización para recibir donativos deducibles”; ii) el porqué las instituciones de enseñanza que a partir de dos mil catorce no contaran con la citada autorización cambiarían de régimen fiscal; y, iii) la forma en que impacta en el sistema educativo nacional que se consideren a ciertas instituciones de enseñanza como sujetos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; dichos argumentos resultan igualmente **infundados**.

Como se precisa en la sentencia recurrida, el Pleno de este Alto Tribunal ha establecido que las garantías de fundamentación y motivación tratándose de leyes se satisfacen cuando el legislador actúa dentro de los límites de las atribuciones que la constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación).

Asimismo, ha sustentado que la motivación de los actos legislativos puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada, se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y tratándose de las reformas legislativas esa exigencia se despliega cuando se detecta alguna “categoría sospechosa”; mientras que la ordinaria se presenta cuando no está en juego alguna de esas categorías, es decir, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo.

En atención a esa diferenciación, el Pleno de este Alto Tribunal sostuvo que en determinados campos –como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en

general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental— un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias, por lo que su análisis debe ser poco estricto con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador.

Así se advierte de la jurisprudencia de rubro: **“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA”**⁴⁸, así como de la diversa P./J. 120/2009 de rubro: **“MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”**⁴⁹.

⁴⁸ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 181-186, Primera Parte, página 239, que lleva por texto el siguiente: *“Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica”*.

⁴⁹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 1255, de texto siguiente: *“Los tribunales constitucionales están llamados a revisar la motivación de ciertos actos y normas provenientes de los Poderes Legislativos. Dicha motivación puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada es una exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso. Tratándose de las reformas legislativas, esta exigencia es desplegada cuando se detecta alguna “categoría sospechosa”, es decir, algún acto legislativo en el que se ven involucrados determinados valores constitucionales que eventualmente pueden ponerse en peligro con la implementación de la reforma o adición de que se trate. En estos supuestos se estima que el legislador debió haber llevado un balance cuidadoso entre los elementos que considera como requisitos necesarios para la emisión de una determinada norma o la realización de un acto, y los fines que pretende alcanzar. Además, este tipo de motivación implica el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate. Por otra parte, la motivación ordinaria tiene lugar cuando no se presenta alguna “categoría sospechosa”, esto es, cuando el acto o la norma de que se*

Siguiendo esa línea argumentativa, se tiene que en determinados campos, como es el económico y el fiscal, por regla general debe realizarse un análisis poco estricto por parte juzgador de amparo al verificar la motivación de las leyes, con la finalidad de no vulnerar la libertad política del legislador, ya que realizar un control muy estricto podría llevar a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias.

Así, en la tesis 1a. LIII/2012 (10a.) de rubro: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS**

trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo. Este tipo de actos, por regla general, ameritan un análisis poco estricto por parte de la Suprema Corte, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. En efecto, en determinados campos -como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental- un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias. La fuerza normativa de los principios democrático y 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 los Congresos Locales, en el marco de sus atribuciones. Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Por el contrario, en los asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Poder Legislativo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. 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”.

ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN⁵⁰, esta Primera Sala sostuvo que la proporcionalidad en la leyes fiscales –que no es lo mismo que el principio de proporcionalidad tributaria, que se refiere a la capacidad de contribuir de los gobernados– implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; si el medio elegido es idóneo para cumplir su finalidad, exigiéndose un mínimo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional

⁵⁰ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882, que lleva por texto el siguiente: “El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables”.

mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Ahora bien, tal como se hizo notar al analizar la vulneración al principio de equidad tributaria, la creación de las normas reclamadas se debió a que se advirtió que las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza obtenían ingresos de otras fuentes que no eran propiamente las de su objeto, es decir, las de enseñanza.

Asimismo, se sostuvo que existían sujetos que abusando del régimen fiscal en el que se encontraban, tradicionalmente, como sujetos no contribuyentes del impuesto sobre la renta, realizaban diversas actividades –como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares– que propiamente no se trata de la actividad de enseñanza, sino que constituyen actividades estrictamente empresariales.

En esa medida, los órganos que intervienen en la creación de las normas estimaron viable que, para evitar ese uso abusivo del beneficio que constituye encontrarse en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como que la autoridad fiscal tuviera control de los ingresos que las instituciones de enseñanza obtenían, se estableciera que para

gozar del citado beneficio se considerarán instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

A partir de lo antes expuesto se concluye que, en el proceso legislativo se hicieron notar los motivos que dieron pauta a la creación del artículo 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Cabe agregar que, en atención al escrutinio laxo que debe hacerse de las normas fiscales, la medida adoptada por el legislador para obtener la finalidad que persigue es constitucionalmente válida, idónea para cumplir con la finalidad que se persigue y mínimamente proporcional, pues con las normas reclamadas se pretende que las sociedades o asociaciones que tengan ingreso por actividades distintas de la enseñanza, contribuyan al gasto público.

En esa medida, las normas reclamadas se encuentran suficientemente motivadas para no transgredir los principios de legalidad, en su vertiente de motivación legislativa, en tanto que la medida utilizada por el legislador es razonablemente proporcional para la finalidad que perseguía con su establecimiento.

Bajo ese esquema, se tiene que los tópicos que nos ocupan son inoperantes, pues los argumentos del octavo concepto de violación no pueden analizarse a la luz del derecho fundamental de acceso a la información; además, en todo caso, al estudiarse conforme a la motivación legislativa, se advierte que sí se cumplió con tal finalidad, de ahí que –en su caso– es infundada dicha proposición.

SEXTO. 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, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, 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. 71/2006⁵¹ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN**

⁵¹ Consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición*

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. Se **confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, en contra de los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

TERCERO. 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.

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”.