

AMPARO EN REVISIÓN: 170/2015
QUEJOSA: *****

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

Vo. Bo.

Ministro:

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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Baja California Sur, ***** , en representación de ***** , demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Demandadas:

- 1. El 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. El Secretario de Gobernación.**
- 5. El Director del Diario Oficial de la Federación.**
- 6. El Secretario de Hacienda y Crédito Público.**

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades señaladas del numeral uno al cinco, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la aprobación, expedición, promulgación, refrendo 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 17, fracción III, 28, fracción XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Del Secretario de Hacienda y Crédito Público reclamó la obligación de no aplicar las disposiciones legales consideradas inconstitucionales como autoridad exactora o, en su defecto, permita actualizar los inventarios desde la fecha de adquisición, y se considere como ingreso acumulable la parte de efectivamente cobrado del precio pactado en ventas a plazo.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

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

Por auto de quince de mayo de dos mil catorce, el Juez Primero de Distrito en el Estado de Baja California Sur ordenó remitir el asunto a la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, por considerar que se trata de un asunto que encuadra en

alguna de las hipótesis de competencia contenidas en la Circular CAR 3/CCNO/2014, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal. Así, el veintitrés de mayo de dos mil catorce, la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Quinta Región, tuvo por recibido el juicio de amparo ***** y el mismo día se turnó el asunto al Juzgado Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, dando origen al cuaderno de antecedentes ***** , a efecto de dictar la sentencia respectiva.

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

“PRIMERO. Se SOBRESEE en el juicio de amparo ** , promovido por ***** , en su carácter de representante legal de la persona moral ***** , en contra de los actos reclamados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con sede en México, Distrito Federal, por las razones asentadas en el considerando tercero de esta ejecutoria.***

Asimismo, se SOBRESEE el juicio de control constitucional por cuanto hace a los actos reclamados al Secretario de Gobernación y al Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, ambos con residencia en México, Distrito Federal, atendiendo a los razonamientos asentados al inicio del considerando quinto de este fallo Federal.

Finalmente, se SOBRESEE el juicio de protección de derechos humanos, en relación con la impugnación del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en razón de los planteamientos expuestos en el considerando quinto de esta sentencia constitucional.

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE a la persona moral *** , en contra de los artículos 17, fracción III y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce, por los fundamentos, motivos y efectos precisados en el considerando último de este fallo federal.**

TERCERO. Con fundamento en el artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo, se procede a precisar de manera destacada e independiente cada uno de los efectos de la concesión antes otorgada, los cuales son del tenor siguiente:

- 1. Se le otorgue a la parte quejosa el mismo trato del que gozan los contribuyentes que se dedican al arrendamiento financiero, esto es, hacerle extensiva la prerrogativa contenida en el artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en que tratándose de enajenaciones a plazo, para los efectos del impuesto sobre la renta, pueda optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo; y,**
- 2. Para que se desincorpore de su esfera jurídica el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y se le permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido.**

CUARTO. *En observancia a la circular CAR06/CCNO/2011, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, glósese después del presente fallo, el legajo que contenga las constancias de las actuaciones realizadas por este órgano jurisdiccional.*

QUINTO. *En cumplimiento a los Acuerdos Generales 52/2008, 43/2011 y 3/2013, emitidos por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal y a la circular CAR 3/CCNO/2014, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, devuélvanse por conducto de la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, los autos del juicio de amparo indirecto número *****, al juzgado de origen y glósese al cuaderno de antecedentes copia certificada de este fallo para constancia”.*

CUARTO. Trámite de los recursos de revisión ante el Tribunal Colegiado. De los recursos promovidos por el Director General de Amparos contra Leyes de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos, en representación del Presidente de la República y la Subdirectora de Amparos y representante de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, respectivamente, tocó conocer al Tribunal Colegiado del Vigésimo Sexto Circuito. Al respecto, mediante acuerdos emitidos el cinco de enero de dos mil quince por el Magistrado Presidente, los recursos de revisión se registraron bajo los números *****, respectivamente, y en términos

de lo dispuesto en el Acuerdo General 6/2014 del Pleno de este Alto Tribunal, se ordenó remitir los asuntos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO. Trámite de los recursos de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de fecha nueve de junio de dos mil quince, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por el Director General de Amparos contra Leyes, en suplencia por ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, éste último en representación del Presidente de la República.

En relación con el recurso de revisión interpuesto por la Subdirectora de Amparos y representante de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, indicó que de las constancias de autos se advierte que la resolución impugnada fue notificada a dicha autoridad responsable, el dieciocho de septiembre de dos mil catorce y el pliego de expresión de agravios fue presentado por conducto del servicio postal mexicano el diez de octubre de dos mil catorce, el cual fue recibido en el propio órgano jurisdiccional hasta el día trece siguiente, por lo que cuando esto se hizo ya había transcurrido el plazo de diez días a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues dicho período, por disposición del artículo 31, fracción I, de la propia Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 109 constitucionales, transcurrió del veintidós de septiembre al

tres de octubre del indicado año, inclusive, descontándose los días veinte, veintiuno, veintisiete y veintiocho de septiembre del propio año, por ser sábados y domingos, respectivamente, así como el diecinueve de septiembre, en virtud de que se declaró inhábil para el Juzgado de Distrito del conocimiento, por los efectos ocasionados por el fenómeno meteorológico “Huracán Odile”. A partir de lo advertido en el párrafo que antecede, el citado Tribunal Colegiado decidió **desechar, por extemporáneo, el recurso de revisión interpuesto por la Subdirectora de Amparos y representante de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.**

Asimismo, indicó que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó crear la comisión número 68, para el estudio de los asuntos en los que subsiste el problema de constitucionalidad del Decreto por el 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 Especial a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza, en términos de la sesión privada del Pleno de este Alto Tribunal, de diecinueve de enero de dos mil quince, como encargado de

supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos.

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

SEXTO. En sesión privada del trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los asuntos a cargo de diversas comisiones, entre ellas la Comisión 76, se resuelvan por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de supervisar y aprobar los proyectos respectivos; por tanto, se da cuenta del recurso de revisión que nos ocupa a esta Primera Sala.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamaron los artículos 17, fracción III, segundo párrafo y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión. El recurso de revisión planteado por el Director General de Amparos contra Leyes, en suplencia por ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, éste último en representación del Presidente de la República fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Juez Cuarto de

Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región con sede en Culiacán, Sinaloa, le fue notificada a la citada autoridad el diecisiete de septiembre de dos mil catorce¹ y surtió ese mismo día, de conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, empezó a correr el día dieciocho de septiembre de dos mil catorce y concluyó el día uno de octubre de esa anualidad, habiéndose descontado los días veinte, veintiuno, veintisiete y veintiocho de septiembre de la citada anualidad, por haber sido sábados y domingos, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por el Director General de Amparos contra Leyes, en suplencia por ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, éste último en representación del Presidente de la República fue presentado ante el Juzgado Primero de Distrito en el Estado de Baja California Sur, el uno de octubre de dos mil catorce, tal y como se desprende del sello que obra en la foja 1014 del cuaderno del juicio de amparo, el mismo se considera presentado en tiempo.

¹ La constancia respectiva se encuentra agregada en la foja 1081 del cuaderno de amparo.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) La quejosa ***** , es una persona moral que tiene por objeto, entre otros, todo negocio jurídico o no relativo a la compraventa de títulos de crédito, acciones, valores, dar y obtener préstamos, participación accionaria en las empresas en territorio nacional o en el extranjero entre otras como sería ejemplificativa mas no limitativamente, lo siguiente: la compraventa, usufructo, comodato, asociación en participación, sociedad, copropiedad, establecimiento, operación, construcción edificación, comercialización, arrendamiento, subarrendamiento, promoción y administración de toda clase de bienes inmuebles, condominios, departamentos, hoteles, villas, fraccionamientos, residencias, así como la comercialización a terceras personas de todo tipo de unidades o módulos habitacionales y comerciales.

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

abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

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

- En lo concerniente al artículo **28, fracción XXX**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se actualiza la causal de improcedencia establecida en la fracción XXIII del diverso 61 de la Ley de Amparo, en relación con el numeral 108, fracción VIII, de esa misma legislación, pues la inconforme fue omisa en externar los razonamientos lógico-jurídicos que permitieran a ese órgano jurisdiccional resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la citada norma.

- Por otro lado, procedió a analizar la constitucionalidad del artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sostuvo que en el proceso legislativo sólo se justificó la razón del por qué ya no se preveía la facilidad de tributación prevista en los numerales 16 y **17, fracción III**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para aquéllos contribuyentes que realizan enajenaciones a plazo, al considerar que dicho mecanismo de tributación distorsionaba la base del impuesto sobre la renta y provoca inequidad respecto al resto de los sectores de contribuyentes, con la consecuente

reducción y diferimiento del impuesto, al darse un tratamiento diferenciado.

Empero, no obstante de que las actividades relativas al arrendamiento financiero se tratan de situaciones similares a las de la enajenación a plazos –al tratarse de operaciones a crédito a largo plazo y que son objeto del impuesto sobre la renta–, no existe argumento alguno que pudiera darle razonabilidad a tal distinción.

Consecuentemente no existe razón para que de manera expresa el artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, únicamente mencione a los contribuyentes dedicados al arrendamiento financiero, como aquéllos que pueden optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo, puesto que ello significa que se le está otorgando un trato distinto entre contribuyentes que realizan enajenaciones a plazo, desconociendo de esa manera que se trata de personas morales similares, al efectuar actividades a crédito a largo plazo, respecto de las cuales reciben una contraprestación, que resulta ser objeto del impuesto sobre la renta.

Por lo antes expuesto, consideró que el artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **transgrede el principio tributario de equidad**, al establecer una diferencia

en el trato que se otorga a las personas morales dedicadas al arrendamiento financiero, respecto de las que realizan enajenaciones a plazo.

- Consideró fundados los argumentos en que se reclamaba la inconstitucionalidad del **artículo 39, último párrafo** de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al efecto, señaló que en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que, al prohibirse el reconocimiento de la inflación del costo de lo vendido, el cual está conformado con erogaciones, como puede ser la materia prima, productos terminados, semiterminados, salarios, gastos indirectos, etcétera, que no pudieron ser deducibles cuando se efectuaron, sino hasta que formaron parte del costo de lo vendido y, éste es deducible, hasta en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, entonces debe colegirse que por el transcurso del tiempo, dicho costo de ventas se ha visto afectado por la inflación y el prohibirse su reconocimiento, se traduce en que se está determinando una base gravable que no mide la verdadera capacidad del contribuyente, pues faltaría considerar la inflación –pérdida del poder adquisitivo por el transcurso de tiempo–. Se indicó que

esas consideraciones se confirman con lo dispuesto en el la jurisprudencia 1a./J. 126/2007.

Se precisó que el efecto del amparo amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, esto es, debe permitirse al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta –sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado– tenga lugar en ejercicios distintos.

Al respecto, señaló que resulta aplicable el criterio de esta Primera Sala sostenido en la jurisprudencia de rubro: “**RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o DE ENERO DE 2005)**”.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión promovido en

representación del Presidente de la República se sostuvo principalmente lo siguiente:

Agravio Primero. Estima ilegal la sentencia recurrida ante la inaplicabilidad del efecto del amparo, ya que para no aplicar el artículo 39, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se le permita a la quejosa dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, es requisito *sine qua non* la presentación de la declaración anual.

Esto es, el Juzgador pasó por alto que el efecto del amparo concedido no tiene un fin práctico e inmediato sobre la esfera jurídica de la quejosa, puesto que para poder aplicar una deducción la parte quejosa tendría que esperarse hasta la presentación de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce, para ver si cuenta con revaluación de inventarios o costo de lo vendido, el cual estaría ocurriendo en el año dos mil quince.

Así, en el caso se está ante la presencia de un amparo sin fines restitutorio, sino de mera planeación fiscal que le permite en un futuro acceder a la posibilidad de dar efectos fiscales al momento en que lo necesite hacer, lo cual hace ilegal la resolución combatida.

Agravio Segundo. Se argumenta que el A quo no analizó de manera correcta el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo al efecto evidente que la quejosa no demostró ubicarse en el supuesto normativo, al ser indudable que la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o costo de lo vendido, se materializa hasta la presentación de la declaración anual, por lo que la impetrante no acreditó su interés jurídico.

Al respecto, se señala que el acto de aplicación de la norma reclamada encuadra en el supuesto de carácter heteroaplicativa, ya que para que el numeral impugnado se individualice en perjuicio del contribuyente, es necesario que éste efectúe una determinación del impuesto sobre la renta, lo cual ocurrirá hasta la declaración anual del ejercicio.

Agravio Tercero. Se estima ilegal la sentencia que se recurre, toda vez que el Juez de Distrito sustentó el análisis de constitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la jurisprudencias 1a./J. 126/2007 y 1a./J. 127/2007.

Así, argumenta que en la sentencia recurrida solo se transcriben los artículos 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de enero de dos mil catorce y 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, derivado de lo cual

considera que son similares y que en virtud de esa similitud el citado numeral 39 cuenta con los mismos vicios de inconstitucionalidad que los que tuvo el artículo 45 F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Señala que los citados criterios jurisprudenciales no son aplicables para analizar la constitucionalidad del reclamado artículo 39 porque dicha norma es un acto legislativo nuevo e indica que no se pueden aplicar jurisprudencias de normas abrogadas respecto de un nuevo acto legislativo, el cual no ha sido analizado y, por tanto, no puede ser declarado inconstitucional.

Agravio Cuarto. Se considera que el reconocimiento de los efectos inflacionarios como lo es la revaluación de inventarios o costo de ventas, es un procedimiento que obtiene un resultado únicamente contable y que sólo está previsto durante ejercicios con determinados niveles de inflación. Así, por lo que hace al análisis de constitucionalidad del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podemos advertir que es ilegal el razonamiento del Juez de Distrito al considerar que dicha norma vulnera el principio de proporcionalidad tributaria al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios.

Esto es, la quejosa al efectuar la deducción del costo de lo vendido tiene la posibilidad de elegir el método que se adecue a la actividad empresarial a que se dedique a efecto de que se determine realmente el valor de las mercancías que son enajenadas, en razón de ello la norma reclamada no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria si se analiza en su conjunto con el sistema de costo de lo vendido y de acuerdo a una interpretación conforme.

Al respecto, se sostiene que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí permite que se pueda realizar la aplicación del efecto inflacionario, esto es, la Ley del Impuesto sobre la Renta sí prevé la posibilidad de efectuar el ajuste monetario correspondiente cuando por causa de inflación o la depreciación de las mercancías sea necesario una actualización, la cual se realizará al cierre del ejercicio, salvaguardando con ello el principio de proporcionalidad.

Agravio Quinto. En este agravio se exponen argumentos que combaten las consideraciones sustentadas en relación con la inconstitucionalidad del **artículo 17, fracción III**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

a) El análisis de **equidad** realizado por el Juez de Distrito es ilegal, ya que pasó por alto que para analizar el trato inequitativo es imprescindible determinar si el término de

comparación sugerido por la quejosa es adecuado para poder llevar a cabo un juicio de igualdad. Esto es, perdió de vista que entre la enajenación a plazos y el arrendamiento financiero, no son supuestos jurídicos comparables, razón por la cual el legislador no tenía la obligación de justificar el supuesto trato distinto entre el arrendamiento financiero y la enajenación a plazo, pues únicamente cuando el legislador da un tratamiento diferente entre una categoría y otra de contribuyentes que se encuentran en situaciones comparables, es cuando debe existir una justificación del trato distinto que se les otorga, situación que no acontece en el caso concreto.

Al contrario de lo decidido en la sentencia recurrida, no era necesario que el legislador justificara el trato diferente que otorga el artículo 17, fracción III, a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento financiero en comparación con los que realizan enajenaciones a plazo como la quejosa, pues al no estar frente a situaciones análogos o similares, la medida adoptada en el legislador de ninguna forma crea una distinción que debiera justificarse.

Al efecto, compara la figura de enajenación a plazos con el arrendamiento, en términos de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del Código Fiscal de la Federación y 410 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, destacando los siguientes elementos, respectivamente:

AMPARO EN REVISIÓN 170/2015

Enajenación a plazos	Arrendamiento financiero
Efectuarse con el público en general	En el momento en que se contrata no hay una enajenación a plazos.
Diferir más del 35% del precio para después del sexto mes.	Es un contrato por el que una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal a cambio de una prestación.
El plazo pactado exceda de 12 meses.	Es a plazo forzoso.
Existe la transferencia de la propiedad.	El arrendatario se obliga a cubrir una cantidad de dinero que cubra el valor de la adquisición de los bienes, sin que ello implique que en ese momento está comprando a plazos el bien que es objeto del arrendamiento financiero, pues la adquisición solo es una opción al vencimiento del contrato.
	El arrendatario debe cubrir las cargas financieras y demás accesorios.
	<p>Adoptar algunas de las opciones terminales que establece la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito que son:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Compra de bienes a un precio inferior al de su adquisición, solo si así lo opta el arrendatario. -Prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal pagando una renta menor. -Vender el bien a un tercero y participar con el arrendador en la proporción y término convenido en el

<p>La compra-venta se perfecciona desde el momento en que se pacta.</p>	<p>contrato.</p> <ul style="list-style-type: none">-El contrato de arrendamiento se perfecciona mes a mes (tracto sucesivo).-No es una compraventa, sino que la compra es una opción para el arrendatario.-Conforme al artículo 408 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, debe registrarse en la Sección Única del Registro Único de Garantías Mobiliarias del Registro Público de Comercio para que surta efectos contra terceros.-Conforme al artículo 409 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el arrendatario otorgará pagares al arrendador.-Conforme al artículo 410 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el arrendatario debe notificar por escrito al arrendador por lo menos con un mes de anticipación al vencimiento del contrato cual es la opción que va a adoptar.
---	---

Conforme a lo anterior, señala que al ser de naturaleza distinta el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos, el legislador no se encuentra obligado a dar un tratamiento similar al arrendamiento financiero y a la enajenación a plazos, por lo que contrario a lo decidido en el fallo recurrido, no existe

inequidad en el trato otorgado al arrendamiento financiero y la enajenación a plazos.

b) Sostiene que el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos no pueden compararse por el único punto de que coinciden en operaciones a largo plazo o a crédito. Al efecto indica que el crédito es el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, lo cual no acontece en la enajenación a plazos, puesto que desde el momento en que se pacta una compraventa se origina un crédito a través del cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el comprador a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

En cambio, señala que en el arrendamiento financiero no hay una transmisión de propiedad desde el momento en que se pacta, por lo que el pago que realiza el arrendatario al arrendador no se trata de un crédito, pues lo que va a pagar a plazos el arrendatario en estricto sentido es por el uso o goce del bien tangible. Por tanto, contrario a lo indicado por el *A quo*, el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos no son operaciones de crédito a largo plazo.

c) Estima que las consideraciones del Juez de Distrito son infundadas e incorrectas para realizar un análisis de equidad puesto que el arrendamiento financiero y la

enajenación a plazos son figuras distintas, esto es, no son comparables entre sí que permitan analizar la vulneración al principio de equidad.

Así, la circunstancia de que el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos, su realización sea a largo plazo, ello no implica que ese sea un punto comparable para analizar si la disposición reclamada vulnera el principio de equidad, puesto que se debió analizar las características de cada figura para verificar si realmente se trata de situaciones comparables.

d) Estima que la ejecutoria del amparo directo en revisión 1504/2006 que se cita en la sentencia recurrida, no es aplicable para justificar el análisis de transgresión al principio de equidad, ello porque en esa ejecutoria lo que se abordó fueron cuestiones de proporcionalidad y legalidad, sin tratar en los más mínimo el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos como situaciones comparables.

IV. Tribunal Colegiado. El Tribunal Colegiado del conocimiento por auto de cinco de enero de dos mil quince determinó que el recurso de revisión se ubica en el supuesto del Acuerdo General 6/2014, emitido por el Pleno de este Alto Tribunal, el treinta y uno de marzo de dos mil catorce. Al respecto señaló que en términos del referido acuerdo el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que

los amparos en revisión, interpuestos en juicios de amparo indirecto en los que subsista el problema de constitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones, publicado en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre de dos mil trece, específicamente de los preceptos citados en el acuerdo, debía continuar el trámite hasta el estado de resolución y aplazar el dictado de ésta.

Toda vez que en el juicio de amparo del que deriva el recurso de revisión, el acto reclamado consistió en lo que interesa: la aprobación, expedición, promulgación 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; expedición de 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; decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece; se concluye que se encuentra en el supuesto del punto segundo, ante lo cual, debe remitirse a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUARTO. Consideraciones y fundamentos.

Esta Primera Sala estima que son **infundados los agravios primero y segundo** del recurso de revisión interpuesto en representación del Presidente de la República, por lo siguiente:

En el **agravio primero** se argumenta que es ilegal la sentencia recurrida ante la inaplicabilidad del efecto del amparo, ya que para no aplicar el **artículo 39**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se le permita a la quejosa dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, es requisito *sine qua non* la presentación de la declaración anual; derivado de ello estima que el A quo pasó por alto que para poder aplicar una deducción la parte quejosa tendría que esperarse hasta la presentación de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce, para ver si cuenta con revaluación de inventarios o costo de lo vendido, el cual estaría ocurriendo en el año dos mil quince.

En el **agravio segundo** argumenta que el A quo no consideró que la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o costo de lo vendido, se materializa hasta la presentación de la declaración anual, por lo que la impetrante no acreditó su interés jurídico.

Respecto a dichas alegaciones las mismas resultan **infundadas** conforme a lo siguiente:

Esta Primera Sala estima que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es un precepto de naturaleza autoaplicativa, en tanto la prohibición establecida en dicha norma de dar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se individualiza en la esfera jurídica del contribuyente desde su entrada en vigor.

Dicha consideración encuentra apoyo en la jurisprudencia de rubro: **“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA”²⁴.**

Son infundados los **agravios tercero y cuarto propuestos** en el recurso de revisión interpuesto en representación del Presidente de la República por lo siguiente:

²⁴ **COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.** Hasta el 31 de diciembre de 2004 la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía en su artículo 29, fracción II, la deducción del costo de las mercancías desde el momento de su adquisición, sin embargo, con el decreto de adiciones y reformas a dicha ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, se creó en su lugar un nuevo sistema de deducción denominado costo de lo vendido o costo de ventas, que permite la deducción de las mercancías hasta el momento de su enajenación, lo que trajo como resultado el establecimiento de nuevas situaciones concretas de derecho que inciden de manera directa e inmediata en los sujetos pasivos del tributo. Efectivamente, el reformado artículo 29, fracción II, establece la deducción del costo de lo vendido, los artículos del 45-A al 45-I, adicionados mediante la Sección III, "Del costo de lo vendido", previenen los mecanismos para su determinación, y el artículo tercero transitorio, fracciones de la IV a la IX y XI, contiene diversas disposiciones en relación con la valuación de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, de donde deriva que tal normatividad es de naturaleza autoaplicativa, al obligar desde su entrada en vigor, pues incide de manera incondicional en los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, los que, a partir del 1o. de enero de 2005 quedan obligados a acatar indefectiblemente las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido debiendo acatar, además, la prohibición prevista en la fracción IV del mencionado artículo tercero transitorio, en relación con los inventarios existentes al final del ejercicio de 2004, o bien ejercer la opción de acumularlos en términos de las reglas que se establecen en sus fracciones de la V a la IX y XI." (Época: Novena Época Registro: 174753 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Julio de 2006 Materia(s): Administrativa Tesis: P./J. 89/2006 Página: 5)

- Del escrito de agravios se advierte que en el **agravio tercero** básicamente argumenta que es ilegal la sentencia recurrida, en virtud de que el A quo sustentó el análisis de constitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la jurisprudencias 1a./J. 126/2007 y 1a./J. 127/2007.

Así, se señala que en la sentencia recurrida solo se transcriben los artículos 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de enero de dos mil catorce y 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, derivado de lo cual considera que son similares y que en virtud de esa similitud el citado numeral 39 cuenta con los mismos vicios de inconstitucionalidad que los que tuvo el artículo 45 F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. Al efecto, estima que los citados criterios jurisprudenciales no son aplicables para analizar la constitucionalidad del reclamado artículo 39 porque dicha norma es un acto legislativo nuevo e indica que no se pueden aplicar jurisprudencias de normas abrogadas respecto de un nuevo acto legislativo, el cual no ha sido analizado y, por tanto, no puede ser declarado inconstitucional.

- En el **agravio cuarto** sostiene que el reconocimiento de los efectos inflacionarios como lo es la revaluación de inventarios o costo de ventas, es un procedimiento que obtiene un resultado únicamente contable y que sólo está previsto durante ejercicios con determinados niveles de inflación. Así, por lo que hace al análisis de constitucionalidad del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que es ilegal el razonamiento del A quo al considerar que dicha norma vulnera el principio de proporcionalidad tributaria al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios.

Al respecto resultan **infundadas** las alegaciones del agravio tercero en tanto se advierte que el A quo **sí analiza** la constitucionalidad del reclamado artículo 39, último párrafo, pues desarrolló razonamientos que lo llevaron a concluir que dicha norma es inconstitucional. Asimismo, se advierte que el Juez de Distrito sólo **a mayor abundamiento** indica que sus consideraciones encuentran sustento en la jurisprudencia 1a./J. 126/2007.

Asimismo, son **infundados** los argumentos del **agravio cuarto**, pues efectivamente el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Esto es, ya respecto de una legislación anterior esta Primera Sala estudió una norma cuyo contenido es similar al reclamado artículo 39, último párrafo, y al efecto concluyó que la misma es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria; lo cual se advierte de lo dispuesto en los siguientes criterios:

“RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda

percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.” (Época: Novena Época Registro: 171354 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Septiembre de 2007 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 1a./J. 126/2007 Página: 304)

“RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado- tengan lugar en ejercicios distintos.” (Época: Novena Época Registro: 171364 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Septiembre de 2007 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 1a./J. 127/2007 Página: 298)

Ahora bien, respecto de la norma que ahora se encuentra bajo escrutinio constitucional se advierte que la misma también resulta transgresora de la garantía de proporcionalidad tributaria al establecer que *en ningún caso se darán efectos fiscales a la*

revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante.

Lo anterior, toda vez que el reclamado artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta al igual que en su momento sucedió con el artículo 45-F, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, al no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad puesto que, el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

En tal virtud, debe confirmarse la sentencia protectora en cuanto efectivamente el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta contraria al principio de proporcionalidad.

- **Artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

En este apartado se analizan los argumentos propuestos en el **agravio quinto** en el recurso de revisión interpuesto por el Presidente de la República, en defensa de la constitucionalidad del artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, los argumentos esgrimidos en el recurso de revisión principal, para combatir las consideraciones sustentadas en la sentencia recurrida, fundamentalmente son:

- Estima que el A quo pasó por alto que para analizar el trato inequitativo es imprescindible determinar si el término de comparación sugerido por la parte quejosa es adecuado para poder llevar a cabo un juicio de igualdad. Esto es, perdió de vista que la enajenación a plazos y el arrendamiento financiero, no son supuestos jurídicos comparables razón por la cual el legislador no tenía obligación de justificar el supuesto trato distinto entre el arrendamiento financiero y las enajenaciones a plazo.
- Precisa que el arrendamiento financiero no es una compraventa, como acontece con la enajenación a plazo, sino que el arrendamiento financiero es un contrato de arrendamiento en esencia, que puede concluir como financiamiento para las personas físicas o morales que opten por comprar el bien al finalizar el contrato de arrendamiento.
- Argumenta que el arrendamiento financiero y la enajenación a plazo no pueden compararse por el único punto de que coinciden en operaciones a largo plazo, o a crédito. En tal virtud, señala que solamente en la enajenación a plazos se origina un crédito a través del cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad de una cosa o

de un derecho, y el comprador a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero. En tanto en el arrendamiento financiero no hay una transmisión de la propiedad desde el momento en que se pacta, consecuentemente, el pago que realiza el arrendatario al arrendador no es un crédito, pues lo que paga a plazos el arrendatario, en estricto sentido, es el uso o goce del bien por un tiempo determinado, cantidad que además va a cubrir el valor de adquisición del bien, cargas financieras y demás accesorios.

- Sostiene que en el arrendamiento financiero no existe un esquema de devengado, puesto que desde el momento en que se celebra el contrato no se actualiza el hecho imponible, como en la compraventa a plazos para estimar que desde ese momento existe un ingreso en crédito a favor del arrendatario.

- Esgrime que la circunstancia de que tanto en el arrendamiento financiero y la enajenación a plazos, su realización sea a largo plazo, ello no es un punto comparable para analizar si la disposición vulnera el principio de equidad, puesto que el A quo debió analizar las características de cada figura para verificar si realmente se trata de situaciones comparables o análogas.

- Sostiene que es indispensable determinar previamente si el precepto legislativo regula supuestos normativos idénticos y si están dirigidos a sujetos ubicados en el mismo plano, pues de ello depende la posibilidad de realizar el estudio sobre la razonabilidad, objetividad y proporcionalidad del trato diferenciado.

El Pleno de este Alto Tribunal ya ha emitido jurisprudencia en la que señala que el principio de equidad tributaria en esencia exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma

situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa³.

Al efecto, en términos de lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Asimismo, ésta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que los ingresos son el objeto del impuesto sobre la renta⁴, acorde a ello en el caso concreto las situaciones que

³ **“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. (Época: Novena Época Registro: 192290 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XI, Marzo de 2000 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 24/2000 Página: 35)

⁴ **“RENDA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un

generarán los ingresos sujetos a dicho impuesto son la realización de enajenaciones a plazos y el arrendamiento financiero, esto es, la realización de esos actos actualizan las hipótesis de causación del impuesto que al efecto prevé la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Precisado lo anterior, cabe advertir que el A quo al analizar la equidad del artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, partió del supuesto de que tanto las enajenaciones a plazo como el arrendamiento financiero son situaciones similares, ello en tanto ambas hipótesis tienen una finalidad relacionada con el crédito, consideración que es incorrecta.

Lo anterior es así dado que si el principio de equidad exige que “los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula”, es evidente que el A quo al realizar el estudio de equidad del reclamado

ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.” (Época: Novena Época Registro: 1007448 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Apéndice 1917-Septiembre 2011 Tomo IV. Administrativa Primera Parte - SCJN Segunda Sección - Fiscal Materia(s): Fiscal (ADM) Tesis: 528 Página: 604)

artículo 17, fracción III, no dilucidó si los contribuyentes a comparar se encontraban en la misma hipótesis de causación; por el contrario, el análisis efectuado en la sentencia recurrida realizó un análisis de equidad tomando como elemento común entre los sujetos a comparar el fin que persiguen ambos sujetos obligados.

Esto es, en la sentencia recurrida se indica que tanto “las enajenaciones a plazo como el arrendamiento financiero tienen una finalidad relacionada con el crédito, derivado de lo cual es factible afirmar que se trata de situaciones similares”.

Al respecto, esta Primera Sala considera que un correcto análisis de la norma reclamada, a la luz del principio de equidad, necesariamente exige que en primer lugar se defina si los sujetos a comparar se ubicaban en la misma hipótesis de causación, lo cual no ocurrió en la sentencia recurrida, precisamente porque en el caso los sujetos no son comparables.

Hecha esa precisión, es menester indicar que en el caso, los sujetos a comparar son aquellos que realizan enajenaciones a plazo y quienes se dedican al arrendamiento financiero.

Ahora bien, la enajenación a plazos es una modalidad del contrato de compraventa, en tal virtud, atendiendo a la

naturaleza de ese acto jurídico se tiene que conforme a lo dispuesto en el Código Civil Federal⁵, existe compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero. Siendo que la venta es perfecta cuando se ha convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho. Consecuentemente, una vez que se ha convenido el precio y la cosa, el vendedor tiene a su favor el derecho de obtener el precio pactado, lo cual implicará que jurídicamente en ese momento es cuando aumenta el patrimonio del sujeto que vende.

Derivado de lo anterior, tratándose de la enajenación a plazos el ingreso gravado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, se genera desde el momento en que los contratantes han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho; esto es, en este supuesto el tributo se causa en el momento en que los contratantes llegan a un acuerdo sobre el precio y la cosa, pues basta que se **actualice la transmisión de propiedad** para que el vendedor vea modificado positivamente su patrimonio, toda

⁵ **Artículo 2248.**- Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.”

“**Artículo 2249.**- Por regla general, la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada, ni el segundo satisfecho.”

vez que contará con un derecho de crédito que le permitirá cobrar el precio pactado.

En tanto que en el arrendamiento financiero, el arrendador se obliga a adquirir determinados bienes y a **conceder su uso o goce temporal**, a plazo forzoso, al arrendatario, obligándose este último a pagar como contraprestación, **que se liquidará en pagos parciales** una cantidad en dinero, así como a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales siguientes: (i) la compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición; (ii) a prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo; (iii) participar con el arrendador en el precio de la venta de los bienes a un tercero⁶.

⁶ Los anteriores elementos se advierten de lo dispuesto tanto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito como en el Código Fiscal de la Federación, los cuales expresamente indican:

- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

“Artículo 408.- Por virtud del contrato de arrendamiento financiero, el arrendador se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, al arrendatario, quien podrá ser persona física o moral, obligándose este último a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere el artículo 410 de esta Ley.
(...)”

“Artículo 410.- Al concluir el plazo del vencimiento del contrato o cuando las partes acuerden su vencimiento anticipado y una vez que se hayan cumplido todas las obligaciones, el arrendatario deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

I. La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado a la fecha de compra, conforme a las bases que se establezcan en el contrato;

II. A prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo, conforme a las bases que se establezcan en el contrato; y

Esto es, en el caso del arrendamiento financiero lo que genera el ingreso no es la traslación de propiedad, sino el otorgamiento del uso o goce temporal del bien.

Cuestión distinta es que al término del arrendamiento se pueda *optar* por la adquisición del bien arrendado dado que es **una situación contingente que en nada afecta en la generación primigenia de los ingresos**, pues se opte o no por adquirir el bien arrendado lo que genera el ingreso es el previo otorgamiento del uso o goce temporal del bien.

Por lo expuesto, es indiscutible que en el caso concreto, la celebración de un contrato de enajenación a plazos actualiza

III. A participar con el arrendador en el precio de la venta de los bienes a un tercero, en las proporciones y términos que se convengan en el contrato.

Cuando en el contrato se convenga la obligación del arrendatario de adoptar, de antemano, alguna de las opciones antes señaladas, éste será responsable de los daños y perjuicios en caso de incumplimiento. El arrendador no podrá oponerse al ejercicio de dicha opción.

Si en los términos del contrato, queda el arrendatario facultado para adoptar la opción terminal al finalizar el plazo obligatorio, éste deberá notificar por escrito al arrendador, por lo menos con un mes de anticipación al vencimiento del contrato, cuál de ellas va a adoptar, respondiendo de los daños y perjuicios en caso de omisión, con independencia de lo que se convenga en el contrato.”

- Código Fiscal de la Federación:

“**Artículo 15.-** Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.”

una hipótesis de causación del impuesto sobre la renta **distinta** a la que se actualiza por la celebración de un contrato de arrendamiento financiero; ello porque en el contrato de enajenación a plazos el sólo acuerdo sobre la transmisión de propiedad de una cosa y el precio de ésta, es suficiente para generar el ingreso, actualizando así el hecho imponible, siendo innecesaria la entrega inmediata del bien y del precio. En tanto en el arrendamiento financiero no es indispensable, para la obtención del ingreso, que se traslade la propiedad de una cosa sino que se otorgue el uso o goce temporal del bien.

Conforme a lo anterior, se estima que la enajenación a plazos y el arrendamiento financiero proceden de dos hipótesis de causación distintas, en tanto los ingresos que se gravan por la celebración de esos actos se generan a partir de actos jurídicos distintos, siendo que en el primer caso la transmisión de propiedad es condición indispensable para generar el ingreso, mientras que en el segundo supuesto la generación del ingreso se circunscribe al otorgamiento del uso o goce temporal de una cosa.

Dado que la enajenación a plazos y el arrendamiento financiero son actos jurídicos distintos, es evidente que las reglas bajo las que cada supuesto establece la generación de un ingreso, son distintas, dando como resultado que el patrimonio se aumente en momentos diferentes;

consecuentemente, las hipótesis de causación del impuesto sobre la renta son diferentes, dado que la actualización del hecho imponible, esto es, la obtención de ingreso, se genera bajo reglas jurídicas distintas y en momento diversos.

Lo anterior evidencia que los sujetos a que se refiere la porción normativa reclamada se encuentran en circunstancias no comparables.

Al respecto cabe resaltar que ya este Alto Tribunal ha sostenido respecto del principio de equidad tributaria, que el control de constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidad de verificar circunstancias comparables⁷, así como que la inequidad puede fincarse al comparar el trato que la ley

⁷ **EQUIDAD TRIBUTARIA. PARA EL ESTUDIO CONSTITUCIONAL DE UNA NORMA A LA LUZ DE ESTA GARANTÍA ES NECESARIO QUE LOS SUPUESTOS DE LA COMPARACIÓN SEAN HOMOGÉNEOS A LOS DE LA NORMA IMPUGNADA (DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2010).** Los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto, como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el citado Decreto, por considerar que otorga un trato diferenciado a las actividades relacionadas con determinados productos, son inoperantes si no se demuestra que con los que éstos se comparan son de características similares, en atención a la compleja configuración del hecho imponible previsto en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sin embargo, esto no implica que en la medida en la que el legislador establezca supuestos para la configuración de la norma, conlleve a que, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sea imposible su estudio constitucional, sino que será necesario, en primera instancia, que los elementos que se comparen pertenezcan a un grupo homogéneo, pues advertida esta situación, el juzgador estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador no guarda congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción. Es decir, el control de constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidad de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo." (Época: Décima Época Registro: 2000790 Instancia: **Primera Sala** Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1 Materia(s): Constitucional Tesis: 1a. XCIV/2012 (10a.) Página: 1092)

da a cada una de las personas que contempla como sujetos pasivos, o que, sin regularlas como tales, tienen las mismas cualidades que éstas, así como el impacto que el tributo provoca en la capacidad contributiva de ellos, respectivamente, pero no en comparar el tratamiento que el legislador brinda a una categoría determinada de sujetos con respecto a otra diferente⁸⁴.

Conforme a lo expuesto, esta Primera Sala estima que reclamado artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no transgrede el principio de equidad tributaria en tanto el establecimiento de momentos distintos para la

⁸⁴ **ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 1o. DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR NO GRAVAR A LOS ARRENDADORES CUANDO SUS BIENES NO SON DESTINADOS A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL.** *Del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se desprende que la fuente del gravamen a estudio es precisamente la actividad empresarial y no el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien, toda vez que el mismo se impone a los sujetos pasivos no por el solo hecho de tener activos, ni por ser sociedades mercantiles, personas físicas, asociaciones o sociedades civiles, o por tratarse de arrendadores de bienes inmuebles, sino porque los primeros cuatro realizan actividades empresariales y porque el último otorga el uso o goce temporal de bienes que se utilizan en la actividad empresarial. Por lo tanto, si la fuente del impuesto reclamado es la mencionada actividad y no el otorgamiento en cita, no es exacto concluir como lo pretende la quejosa, que la ley dé un trato desigual a quienes dan en arrendamiento un bien, haciendo un parangón entre arrendadores cuyos bienes se encuentran destinados a la mencionada actividad empresarial y arrendadores cuyos bienes no tienen ese destino. La inequidad puede fincarse al comparar el trato que la ley da a cada una de las personas que contempla como sujetos pasivos o que, sin regularlas como tales, tienen las mismas calidades que éstas, así como el impacto que el tributo provoca en la capacidad contributiva de ellos, respectivamente, pero no en comparar el tratamiento que el legislador brinda a una categoría determinada de sujetos con respecto a otra diferente, ni el impacto que el gravamen genera en la capacidad contributiva de los sujetos que componen cada una de esas categorías, de modo que si los arrendadores a que se refiere el dispositivo primero de la legislación impositiva cuestionada, pertenecen a una cierta categoría de sujetos cuya característica común y distintiva es su vinculación con la fuente impositiva de que se trata, esto es, con la actividad empresarial, y aquéllos otros que si bien pudieran pertenecer al género de arrendadores, por no destinar sus bienes a dicha actividad, corresponden a otra categoría diversa, no es válido desprender la operatividad de tales vicios. Diferente sería el caso si el vínculo común de los causantes del impuesto en reclamo fuera el arrendamiento en general, pues ahí sí resultaría admisible cuestionar el por qué no se da un trato igual a los integrantes de la misma categoría de arrendadores." (Época: Octava Época Registro: 205608 Instancia: **Pleno** Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Núm. 59, Noviembre de 1992 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P. XCII/92 Página: 33)*

acumulación de los ingresos que se obtienen, tratándose de enajenaciones a plazo y de arrendamiento financiero, no implica que se esté tratando de forma desigual a supuestos que debieran tratarse de forma similar.

Aunado a lo anterior, es evidente lo incorrecto de la premisa del A quo al estimar que “las enajenaciones a plazo como el arrendamiento financiero tienen una finalidad relacionada con el crédito, derivado de lo cual es factible afirmar que se trata de situaciones similares”; ello toda vez que **esa finalidad no es un parámetro válido**.

Lo anterior es así, ya que al inicio de este estudio se precisó que “el principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula”, lo que implica que los parámetros válidos para un estudio de equidad debe encontrarse en los elementos que actualizan la hipótesis de causación.

Sin embargo, en el caso, el *crédito* no es necesario para efectos de determinar cuándo se actualiza el hecho imponible, situación que es visible tanto en los contratos de compraventa donde la entrega de la cosa y el precio se realiza de forma inmediata y, en la compraventa a plazos, pues en ambos casos,

la hipótesis de causación se actualiza por el mero acuerdo entre el precio y la cosa, sin que al efecto *la finalidad del crédito* afecte el momento en que se actualiza la hipótesis de causación bajo la cual el contribuyente obtiene un ingreso por el que debe pagarse el tributo.

Esta consideración encuentra apoyo en la tesis de rubro; *“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO”*⁹.

Por lo expuesto, resultan **fundados** los argumentos propuestos en el recurso de revisión principal para revocar la sentencia recurrida, en cuanto el A quo de manera incorrecta realizó el estudio la constitucionalidad respecto del artículo 17, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁹*“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO. En la medida en que la definición conceptual del principio de igualdad formulada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVIII/2005, exige como requisito previo al juicio de igualdad que se proporcione un término de comparación, esto es, **un parámetro o medida válida** a partir de la cual se juzgará si existe o no alguna discriminación y que sirva como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias al referido principio. Así, si en los conceptos de violación no se proporciona dicho término de comparación, entonces deben calificarse como inoperantes, pues no existen los requisitos mínimos para atender a su causa de pedir.”* (Época: Décima Época Registro: 2001342 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 1 Materia(s): Común Tesis: 1a. CXLIX/2012 (10a.) Página: 488)

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

RESUELVE:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a *******, en contra del artículo 17, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

TERCERO. La Justicia de la Unión **ampara y protege a *******, en contra del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

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

En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

FCV*amgp