

AMPARO EN REVISIÓN: 277/2016
QUEJOSA: *****

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

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,
R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el veintitrés de abril de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, *****, en representación de *****, demandaron 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.

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades antes señaladas, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, promulgación y expedición del *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14, 16, 31, fracción IV, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el 33, 34 y 45 de la

Carta de Organización de los Estados Americanos, así como los artículos 1, 11, 21, 24 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. 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 veintisiete de abril de dos mil quince, el Juez Décimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal registró la demanda con el número *****, posteriormente mediante acuerdo de cuatro de mayo del referido año, previo desahogo de requerimiento formulado admitió a trámite la demanda.

Seguidos los trámites de ley, el catorce de julio de dos mil quince, se celebró audiencia constitucional, dictándose la sentencia respectiva, misma que se terminó de engrosar el seis de octubre siguiente, que concluyó con el punto resolutive siguiente:

*“... **ÚNICO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a *****, en contra de los actos y autoridades precisados en el considerando tercero, por los motivos y razonamientos expuestos en el último considerando de esta resolución...”*

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa¹ interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el veintidós de octubre de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

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

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo el caso que, en acuerdo de cinco de noviembre de dos mil quince³, su Presidente lo registró como el número *****.

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

¹ *Ibidem*. Folios 508 al 544.

² *Ibidem*. Folios 546 y 547.

³ Cuaderno del recurso de revisión R.A. ***** . Folio 40.

⁴ *Ídem*. Folios 46 a 79

⁵ *Ibidem*. Folio 80.

En la sesión correspondiente al diez de marzo de dos mil dieciséis⁶, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia, cuyos puntos resolutive son los siguientes:

“... PRIMERO. En la materia de la revisión, se deja expedita la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer del problema de constitucionalidad que subsiste en los recursos de revisión, por las razones y fundamentos sustentados en el último considerando de esta resolución.

SEGUNDO. Remítase este toca y el expediente de amparo al Alto Tribunal...”

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de treinta de marzo de dos mil dieciséis⁷, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por las quejosa; asimismo, indicó que mediante sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, se determinó la creación de 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 de la Nación determinó que los asuntos a cargo de diversas

⁶ *Ibidem.* Folios 119 a 140.

⁷ Folios 96 a 98 del toca en que se actúa.

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 44 y 45, fracción VII, 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 establecido⁸.

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

I. Antecedentes.

a) 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”, a través del cual entraron en vigor los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) El treinta y uno de marzo de dos mil quince, ***** , presentó la declaración del ejercicio correspondiente a dos mil catorce.

⁸ Cuaderno del recurso de revisión R.A. ***** . Folios 8 a 10.

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 los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, por lo siguiente:

- Que los saldos en efectivo que debe mantener la quejosa para atender las operaciones normales de su negocio, como entidad de banca y crédito, sufren un demerito por el transcurso del tiempo; sin embargo, las normas reclamadas le impiden reconocer fiscalmente los efectos de dicha pérdida al determinar el ajuste anual por inflación, lo que se traduce en el desconocimiento de su capacidad contributiva.

- Que las normas impugnadas no permiten reconocer en su patrimonio los efectos inflacionarios, ya que sobre los importes en efectivo en caja –que debe tener la institución de crédito para hacer frente a sus obligaciones ante los depositantes bancarios– no se le permite reconocer la pérdida del valor real de dichos recursos a través del ajuste anual por inflación, lo que no encuentra justificación y trasciende en la determinación de la base imponible.

- Que conforme a lo que dispone el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el efectivo en caja sí es un crédito, ya que ese numeral al referir que “... *no se considera para los efectos...*”, asume que su naturaleza es la de una partida que sufre el efecto inflacionario; es decir, por regla general el legislador consideró que en el ajuste anual por inflación deben considerarse los créditos, por lo excepcionalmente los excluye de esa mecánica, tal como ocurre con el efectivo en caja, sin razón que lo justifique.

- Que la quejosa, en su calidad de institución de banca y crédito, está obligada a registrar una deuda al momento de captar recursos, la cual sufre efectos inflacionarios conforme al artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que si debe tener efectivo en caja suficiente para hacer frente a esa deuda, entonces hay que reconocer el efecto del incremento o decremento patrimonial por la disminución real de sus créditos y deudas, es decir, debe aplicarse el ajuste anual por inflación, pero las normas reclamadas no se lo permiten.

- Que conforme a lo establecido en el artículo 28 constitucional, la emisión de billetes y monedas corresponde al Banco Central (Banco de México), los cuales tienen sustento en las reservas monetarias con las que cuenta el Estado Mexicano, en términos de los numerales 14 y 15 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que el circulante es un crédito a cargo de la entidad que lo emite,

mientras que los acreedores de éste son las instituciones de crédito, como es la quejosa; máxime, que el artículo 56 de la Ley del Banco de México establece que el efectivo en circulación debe registrarse como pasivo en el balance del Banco de México, lo que demuestra que la persona que tiene ese efectivo cuenta con un crédito a favor del banco central. De ahí que al ser un crédito sufre los efectos inflacionarios y, en esa medida, sufre una pérdida de su poder adquisitivo.

- Que de no ser inconstitucionales los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe efectuarse una interpretación de esos numerales que sea conforme a lo que dispone la fracción IV del numeral 31 constitucional. Ello significa que si el efectivo en caja es un crédito –en donde el deudor es el Banco de México y el acreedor es el tenedor de los billetes y monedas–, y el ajuste anual por inflación impacta en los ingresos o deducciones –según el caso– de los causantes, entonces dichas normas deben interpretarse en el sentido de que aun cuando se excluye como crédito el efectivo en caja, tal exclusión no debe aplicarse cuando sea indispensable para la actividad de los causantes, tal como es la disponibilidad de recursos monetarios para los usuarios del servicio financiero, en el caso de la quejosa.

2. En el **segundo concepto de violación** se aduce que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para

dos mil catorce vulnera el principio de equidad tributaria, por lo siguiente:

- Que respecto de los créditos (activos monetarios) la inflación les provoca un menoscabo por el transcurso del tiempo, pues aunque nominalmente el monto del mismo es igual, su valor real es distinto en la medida de que los bienes y servicios que pudieran adquirirse en uno y otro momento son diferentes; mientras que para las deudas (obligaciones con valor nominal) el efecto es inverso, pues adquiere una ganancia por el transcurso del tiempo, pues al momento en que se pague la deuda el valor del dinero sufrió un demerito por el transcurso del tiempo.

- Que las normas reclamadas dan un trato inequitativo a los contribuyentes que, como la quejosa, deben mantener efectivo para hacer frente a sus obligaciones con sus acreditados, entonces el efectivo en caja debe considerarse como parte del ajuste anual por inflación, toda vez que ésta los afecta de manera directa, para que así se les reconozca el demerito real que dichos recursos sufrieron.

- Que a través de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pasa por alto que el fenómeno de la inflación afecta por igual a los créditos y a las deudas, por lo que no es racional ni constitucionalmente

aceptable que se les dé un trato desigual, cuando no hay una justificación para tal fin.

- Que la vulneración al principio de equidad tributaria se hace más evidente tratándose de las instituciones financieras, ya que al captar recursos de los ahorradores está obligada a registrar una deuda a su cargo por ese mismo importe, lo que implica que debe tener en efectivo en caja la cantidad suficiente para hacer frente a esa deuda; de ahí que el efecto inflacionario que sufre por el valor real de su deuda debe compensarse con la disminución del valor real del efectivo en caja que tiene la obligación de tener para cubrir la deuda con sus acreditados.

- Que si las normas reclamadas no le permiten que el efectivo en caja forme parte del ajuste anual por inflación, pero les obliga para efectos del citado ajuste las deudas que se adquieren con motivo de los depósitos otorgados; entonces, se vulnera el principio de equidad tributaria, ya que obliga a reconocer el incremento patrimonial que se produce por la propia inflación en las deudas por depósitos recibidos, sin que pueda reconocer el detrimento que sufre el efectivo en caja que se mantiene para hacer frente a dichos depósitos.

- Que conforme al artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta los contribuyentes tenían la obligación de considerar como deudas para efectos del ajuste anual por

inflación las que provenían de pasivos emanados por la obtención de capitales; sin embargo, el diverso 45, fracción VII, impide considerar como créditos el efectivo en caja, lo cual se traduce en desconocer la simetría de los acreditados y las deudas para efectos del citado ajuste, por lo que se les da un trato desigual a situaciones que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley.

- Que en el caso no existe ningún fin extrafiscal que justifique el trato desigual del que se duele la quejosa, ya que ni de la exposición de motivos ni del texto de las normas reclamadas se advierte alguna razón que justifique por qué tratándose de los saldos del efectivo en caja no pueden considerarse dentro del ajuste anual por inflación, cuando dichas partidas se ven directamente afectadas en su poder adquisitivo por el fenómeno inflacionario.

- Que sin justificación válida alguna, se otorga un trato igual a contribuyentes que no se encuentran en igualdad de condiciones tratándose de la obligación de conservar efectivo en caja, así como de la forma en que debe ser tratado dicho concepto contablemente, como lo son aquellos contribuyentes pertenecientes al sistema financiero respecto de aquellos otros que llevan a cabo actividades empresariales de cualquier otro tipo.

3. En el **tercer concepto de violación** se argumenta que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera los derechos fundamentales de igualdad y de seguridad jurídica, por lo siguiente:

- Que conforme a los derechos fundamentales de legalidad y de igualdad a la luz del principio de proporcionalidad o de razonabilidad de la medida, el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados; por el contrario, los principios de razonabilidad y proporcionalidad obligan al legislador que funde y motive la constitucionalidad de las medidas legislativas, más aún cuando se trata de medidas transgresoras de derechos humanos.

- Que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgreden los derechos fundamentales de igualdad y de legalidad, pues son discriminatorios al excluir sin justificación racional del procedimiento de determinación del ajuste anual por inflación el efecto inflacionario de la tenencia del efectivo en caja, que la quejosa se encuentra obligada a mantener en atención a su actividad de banca y crédito.

- Que es inconstitucional la exclusión del efectivo en caja del ajuste anual por inflación, pues la autoridad responsable no aporta elementos que sustenten la razonabilidad y proporcionalidad de esa medida; incluso, de los

antecedentes legislativos de la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la justificación de la exclusión antes mencionada, tal como fue la incorporación del componente inflacionario en el numeral 7-B en la citada ley el dieciocho de noviembre de mil novecientos ochenta y seis, así como en los procesos de reforma de dos mil dos y de dos mil catorce, en los que se incorporó el ajuste anual por inflación.

- Que pese a que la responsable se encontraba obligada a motivar la citada exclusión no lo hizo, más aun cuando vulnera los principios de igualdad y proporcionalidad tributaria, previstos en los artículos 1 y 31, fracción IV, constitucionales, a la propiedad previsto en los numerales 14 y 27 constitucionales y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como a un desarrollo integral y sistemas impositivos justos a que se refieren los diversos 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el 11 y 26 de la citada convención.

- Que por lo que hace a la exclusión prevista en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades responsables son omisas de motivar o justificar la exclusión del saldo anual de los créditos, el que se mantenga en la cuenta de efectivo en caja, lo que vulnera los derechos fundamentales de la quejosa en relación con los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la medida,

como límite a la arbitrariedad del legislador y derivada de los derechos humanos de seguridad y certeza jurídicas.

- Que tanto el poder adquisitivo de los recursos que reciben las instituciones de crédito en depósito, como aquellos recursos que deben tener en las cajas de las sucursales bancarias, así como en los cajeros y en los dispensadores automáticos se demerita de manera directa por la inflación, por lo que resulta injustificado e inequitativo que sólo los primeros se consideren dentro del cálculo del ajuste anual por inflación, mientras que el efectivo en caja no sea tomado en cuenta.

- Que en ese sentido, el test de proporcionalidad en la medida legislativa debe efectuarse atendiendo a si el sistema establecido para medir integralmente los efectos del ajuste anual por inflación en el patrimonio de los causantes es integral y exacto sin considerar el efectivo en caja, pues la exclusión no permite que se considere de manera completa la variación positiva como negativa que sufre el patrimonio, por lo que no hay razonabilidad si al determinar dicho ajuste no se mide con exactitud la afectación real al patrimonio, pues no toma integralmente todos los conceptos, como es el efectivo en caja.

4. En el **cuarto concepto de violación** se expone que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental a un desarrollo integral, previsto en los numerales 33, 34 y 35 de la Carta de la

Organización de los Estados Americanos, en relación con el 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo siguiente:

- Que el desconocimiento del efecto negativo que el efectivo en caja reciente con motivo de la inflación, por la exclusión de la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para no considerarse dentro del ajuste anual por inflación sin que existan elementos razonables por los cuales el legislador justifique la intromisión en los derechos fundamentales de los gobernados, además de que vulnera el derecho que se tiene de que el Estado garantice un verdadero desarrollo integral con sistemas fiscales equitativos, proporcionales y justos.

- Que la inclusión de la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta carece de la debida motivación por parte del legislador como autoridad responsable, a través de la cual se proporcionen elementos que permitan realizar el escrutinio constitucionalidad de proporcionalidad y razonabilidad de la medida, de tal forma que se eviten arbitrariedades.

- Que adicionalmente se trata de una categoría sospechosa que implica una vulneración a los derechos humanos, pues al ser una transgresión en primer plano debió

existir una justificación a efecto de evitar un trato inequitativo, además de que al ser una cuestión directamente relacionada al patrimonio de los contribuyentes, de igual forma debió existir una justificación racional que sustentara la afectación y su relación con el derecho de proporcionalidad tributaria.

- Que por lo antes expuesto, la norma reclamada evidencia la falta de garantía de un derecho al desarrollo integral del Estado mexicano, pues no les da certeza o protección que se debe brindar en que se distribuirá y administrará de manera adecuada, razonable y eficaz los bienes o recursos materiales que integran la riqueza de una colectividad o de un individuo.

- Que incluso lo anterior se hace evidente en tanto que la norma reclamada discrimina a los sujetos que deben mantener efectivo en caja y no se les puede dar el efecto inflacionario que se requiere, además de que desconoce la verdadera capacidad contributiva de los sujetos que, como la quejosa, sufren una merma patrimonial con motivo de la inflación y que no es considerado en la determinación del impuesto sobre la renta.

5. En el **quinto concepto de violación** se aduce que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental de propiedad,

previsto en el numeral 21 de la Convención América sobre Derechos Humanos, por lo siguiente:

- Que a través de la exclusión del efectivo en caja del ajuste anual por inflación, sin justificación alguna que aporte elementos objetivos, se pretende desconocer el efecto inflacionario de dichos saldos para efectos fiscales, lo que implica que deba pagarse el impuesto sobre la renta sin atender a su verdadera capacidad contributiva y, por ende, que se vea injustificadamente afectado su patrimonio.

- Que el legislador decidió excluir del saldo anual de los créditos el efectivo en caja de manera injustificada, ya que no existen elementos ni en la ley ni en el proceso legislativo que permitan identificar la razón por la cual existe dicha exclusión; máxime, cuando dicha exclusión impacta de manera negativa en el patrimonio de la quejosa, ya que al impedírsele reconocer las pérdidas sufridas en el valor adquisitivo del efectivo en caja que debe mantener, conlleva a que se pague el impuesto sin atender a su verdadera capacidad contributiva y, en consecuencia, que se entienda más de lo que debe pagar en perjuicio de su patrimonio.

- Que el derecho y protección al patrimonio implica desde un ámbito del artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que toda persona tiene derecho al

uso y goce de sus bienes, así como que no puede ser privada de sus bienes, excepto por el pago de una indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social; de ahí que en atención al menoscabo en el patrimonio y la propiedad de las personas sólo es permisible si existe una justificación en la necesidad o beneficio del interés social, lo que no ocurre con lo dispuesto en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Que ello se debe a que la exclusión del efectivo en caja del ajuste anual por inflación, sin justificación alguna que aporte elementos objetivos, desconoce el efecto inflacionario de dichos saldos lo que conlleva a que los contribuyentes tengan que pagar el impuesto sin atender a su verdadera capacidad contributiva y, en consecuencia, que injustificadamente se vea afectado su patrimonio.

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

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

- Es **infundada** la causa de improcedencia que hacen valer las autoridades, referente a la falta de interés jurídico, en

virtud de que la quejosa demuestra un acto concreto de aplicación, efectuado por ella misma mediante la presentación de su declaración anual, ya que en el capítulo de “conciliación entre el resultado contable y el fiscal”, se advierte el rubro: “ajuste anual por inflación deducible” y de éste se desprende que se hizo una deducción, con lo que se demuestra que la quejosa actualizó por sí misma los supuestos de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Es **infundada** la causal de improcedencia referente a que la quejosa no propuso conceptos de violación, ya que de la demanda de amparo se advierte que formuló diversos argumentos en contra de las normas reclamadas.

2. En el quinto considerando se analizaron los conceptos de violación propuestos en la demanda de amparo, y se decidió lo siguiente:

- Respecto del **primer concepto de violación** referente a que la norma reclamada vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, se decidió que el citado principio prescribe la obligación de los contribuyentes de contribuir al gasto público en la medida en que sus ingresos y activos lo permita, es decir, que pagarán mayores impuestos aquellas personas que tienen mayores recursos económicos y, viceversa, pagarán menores contribuciones quienes tengan

menos capacidades pecuniarias; por tanto, el principio en comento exige que el cobro de los tributos, sea una manifestación de la capacidad contributiva de los individuos, es decir, que debe existir una congruencia entre la capacidad de pagar y el impuesto de que se trata, a fin de no gravar de más al gobernado.

Que de los artículos 44, y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta disponen que las personas jurídico colectivas deben realizar el ajuste anual por inflación de sus créditos y deudas, determinado el saldo promedio de dichos conceptos, lo que se obtiene mediante la sumatoria de sus saldos al último día del mes del ejercicio, dividiéndola entre los meses del año; de manera que cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, entonces la diferencia será el ajuste anual por inflación acumulable; y cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia será el ajuste anual por inflación deducible; además, que no se considerará al efectivo en caja como crédito, para el cálculo del saldo promedio anual respectivo.

Consideró que el fundamento fáctico del ajuste previsto en el artículo 44, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra justamente en el fenómeno económico conocido como inflación, el cual es el “...*aumento sostenido y*

generalizado de los precios de los bienes y servicios de una economía a lo largo del tiempo”, lo cual tiene un efecto negativo en la economía, porque al haber un incremento generalizado y sostenido en los precios de los productos y servicios significa que las personas pueden adquirir menos con el dinero que tienen, de lo que se colige para efectos monetarios y financieros, que el valor del dinero puede disminuir o aumentar, según el nivel de inflación que se produzca en un período determinado.

Que el legislador creó el ajuste anual por inflación por cuanto hace a los créditos y las deudas de una persona, ya que en estas transacciones el bien intercambiado es el dinero, por lo que es necesario determinar el verdadero valor del numerario del contribuyente derivado de sus relaciones crediticias al cierre de un año fiscal.

Así, para un acreedor el dinero puede valer menos en el momento en que le sea efectivamente saldado en relación con el momento en que prestó el numerario, de ahí que se estime que esta persona sufrió una pérdida; mientras que en el lado opuesto, el deudor al momento de saldar su adeudo, puede verse beneficiado por la pérdida del valor del efectivo respecto de la época en que lo tomó prestado, por lo que entonces se considera que su deuda disminuyó y, por tanto, que tuvo una ganancia.

Que en el cálculo del ajuste anual por inflación existen dos resultados posibles, a saber, el ajuste anual por inflación acumulable y el ajuste anual por inflación deducible. En donde de presentarse el primer caso, el contribuyente tuvo mayores deudas, por lo que cuando se realiza el ajuste correspondiente, se refleja la pérdida de valor que tuvo el dinero que tomó prestado, lo cual le reporta un beneficio, pues entonces el valor de lo que paga es menos; mientras que en el segundo caso, el pagador de impuestos tuvo más créditos a su favor, lo que implica que cuando se realice el ajuste de mérito, tendrá una pérdida deducible, porque el valor del dinero que le vayan a pagar es menor a aquél del numerario que dio en préstamo.

Que el valor del dinero derivado de las relaciones de crédito, es un elemento que demuestra la capacidad contributiva de una persona, pues ésta se verá beneficiada por la pérdida o el aumento en el valor del numerario, y ello significará un ingreso si sus deudas son mayores o una pérdida si sus créditos lo son; siendo que, dependiendo del caso, ello implicará para los efectos del impuesto sobre la renta un ingreso acumulable o una pérdida deducible.

Que es infundado el argumento de la quejosa, pues pretende asemejar el efectivo en caja con el numerario que se intercambia en una relación de crédito, lo cual es incorrecto

porque si bien ambos tienen un denominador común consistente en el hecho de ser dinero, no menos cierto es que el ajuste anual por inflación se realiza únicamente para determinar la ganancia o pérdida que tienen las personas sobre el dinero derivado de una relación de crédito.

Que la finalidad del ajuste anual por inflación es determinar la ganancia o la pérdida en el valor del dinero que se tenga, ya sea como crédito o como deuda, de lo que se sigue que ese cálculo se realiza exclusivamente sobre el dinero intercambiado en una relación de crédito, entendida ésta como el derecho que tiene una persona llamada acreedor de exigir a otra denominada deudor, el pago de un préstamo, generalmente dinero, realizado con anterioridad.

Que el efectivo en caja que tenga una institución, no tiene el mismo origen que el dinero intercambiado en una relación de crédito, por lo que el primero de los bienes mencionados no puede ser sujeto del ajuste anual por inflación, pues ésta operación tiene como finalidad conocer el ingreso o la pérdida que tienen acreedores o deudores respecto del numerario que ellos comercializan entre sí.

Que las consideraciones expuestas por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 5/2012, así como en el amparo en revisión *****, en el

que se sostuvo que el artículo 56 de la Ley del Banco de México no puede ser entendido en el sentido de que hay una relación de crédito entre el Banco de México y las instituciones financieras comerciales, toda vez que no existe un vínculo jurídico acreedor-deudor entre ellos, por lo que esa norma se refiere sólo a la contabilidad interna del organismo nacional referido, quien de conformidad con la misma, tiene la obligación de vigilar por la política monetaria del país.

Que es infundado el concepto de violación de la quejosa, pues el efectivo en caja no es un crédito, toda vez que si bien se trata de un valor en efectivo, no menos cierto es que no proviene de una relación de crédito, que es el objeto del cálculo anual por inflación.

- Respecto del **segundo y tercer conceptos de violación**, referentes a que las normas reclamadas vulneran el principio de equidad tributaria, se decidió que el derecho fundamental de igualdad o equidad en materia tributaria, es definido como la semejanza jurídica que deben guardar los individuos que se encuentren dentro de la misma situación fiscal, de tal suerte que tengan idénticas oportunidades de ser titulares de las mismas obligaciones y prerrogativas, por lo que en este sentido, se reconoce que el estudio de una posible violación a este derecho humano, parte de la comparación que se haga entre dos o más individuos o grupos de individuos.

Que es inoperante el concepto de violación propuesto, ya que parte de la idea de que el efectivo en caja es un crédito, aspecto que no es así, además de que los argumentos de equidad no descansan sobre la diferenciación entre uno o más individuos o grupos de individuos, pues el estudio que de ese principio debe hacerse a partir de la base de que hay una diferencia de trato entre dos o más personas o grupos, que ubicándose en la misma situación jurídica, reciben un tratamiento diferente por parte de la legislación de la materia de que se trate, otorgándole derechos a unos y a otros.

Asimismo, se sostuvo que la quejosa hace partir la diferencia de trato, no entre dos o más tipos de contribuyentes, sino entre dos conceptos fiscales que son aplicables a ella para determinar el impuesto sobre la renta, a saber: el efectivo en caja como un crédito y las deudas que pueden ser tomadas en cuenta para el cálculo del ajuste anual por inflación, pero no hay razonamiento alguno en el sentido de que se le trate de forma diferente a otro grupo de pagadores de impuestos.

- Respecto de los **conceptos de violación cuarto y quinto**, referente a que se vulneran los principios de desarrollo integral y el derecho fundamental a la propiedad, se resolvió que eran inoperantes, ya que descansan básicamente en que los artículos 44, y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre

la Renta adolecen de un vicio de inconstitucionalidad por violaciones a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, lo cual previamente fue desestimado.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Decimonoveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito determinó, en lo conducente, lo que a continuación se resume:

En el considerando sexto se examinaron los agravios relacionados con las causas de improcedencia que hizo valer el recurrente adhesivo, y se determinó lo siguiente:

- Son **inoperantes** los agravios primero y segundo, referentes a que contrario a lo decidido por el juez de distrito la quejosa no acreditó el acto de aplicación de los artículos reclamados, en virtud de que en la sentencia sujeta a revisión sí se expusieron diversas razones para sustentar que las disposiciones reclamadas son de naturaleza autoaplicativa, precisando que existía un acto en el que la quejosa por sí misma actualizó los supuestos de las normas impugnadas.

Agregó que los argumentos no desvirtuaron las diversas razones que sustentaron la sentencia, sino que reiteran el planteamiento hecho al rendir su informe justificado.

- Es **inoperante** el tercer agravio en el que la recurrente manifiesta que la sentencia impugnada le causa agravio, al determinar que no se actualizaba la causa de improcedencia relativa a que la quejosa no propuso conceptos de violación, pues éstos deben expresar razonamientos lógico jurídicos por vicios propios, en tanto, que existe criterio jurisprudencial –aplicado en la sentencia- en la que se establece que no es necesario que los conceptos de violación cumplan con esa exigencia.

- En el considerando séptimo señaló que en el caso subsiste la cuestión de constitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, ya que en el recurso de revisión la quejosa expresa argumentos para controvertir la negativa de la protección constitucional respecto de dichos preceptos y no existe jurisprudencia en la que se haya analizado la constitucionalidad de las referidas normas.

Que para efectos del análisis de la constitucionalidad de los artículos referidos, con fundamento en el punto noveno, fracción III, del Acuerdo General 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, procede remitir los autos a ese Alto Tribunal para que conozca del presente asunto.

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 ilegal que se niegue el amparo a la quejosa por considerar que los artículos 44 y 45, fracción VII, no vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, lo que se hace en contravención de los numerales 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, toda vez que el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito, sin que resulte necesario asemejar su naturaleza con el numerario que se intercambia, la cual se corrobora en la relación jurídica existente entre la institución de crédito y el Banco de México.

Que atendiendo a lo que debe entenderse por crédito para efectos jurídicos, se tiene que respecto del efectivo en caja el Banco de México se constituye como un deudor de la relación de crédito, pues representa un pasivo a su cargo al ser quien efectúa la emisión de billetes y monedas, además de que debe respaldar su valor con las reservas que para tal efecto constituya, mientras que los tenedores del efectivo se constituyen como acreedores, pues su valor se encuentra respaldado por el Banco de México con las reservas de referencia.

Sostiene que conforme a los artículos 2, 14, 15 y 16 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos los billetes y monedas son los únicos elementos que integran el circulante, además de que aquéllos se encuentran respaldados por diversos conceptos que integran la reserva monetaria, con lo que se demuestra que el efectivo en caja constituye un verdadero crédito, por lo que no resulta necesario asemejar su naturaleza al numerario que se intercambia en una relación de crédito.

Que se pasa inadvertido que el artículo 56 de la Ley del Banco de México establece que los billetes y monedas deben registrarse en la contabilidad de esa institución como un pasivo, lo que demuestra que se trata de un crédito a su cargo; por ende, por principios contables, alguien debe registrar como activo esa misma partida constituyéndose como acreedor de esa partida.

Que el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito, lo que incluso se corrobora de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que al establecerse que “para los efectos de este artículo” se entiende que por regla general el efectivo en caja constituye un crédito, pero como excepción es que no se considere con esa calidad para efectos del ajuste anual por inflación; esto es, el legislador de manera arbitraria

estableció que no goza de la naturaleza de un crédito para el citado ajuste.

Precisa que no es obstáculo que la sentencia recurrida se apoye en la contradicción de tesis 5/2012, ya que en ese criterio no se estableció que el efectivo en caja no se considere como un crédito, sino que sólo reconoce que la inflación produce un demerito en el valor de la moneda.

Que aun cuando el fallo impugnado encuentre su apoyo en lo resuelto en el amparo en revisión *****, lo cierto es que –por un lado– el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito, así como que –por otro lado– es un criterio antiguo no obligatorio, además de que no se precisa porque es aplicable al caso, incluso, se trata de un nuevo acto legislativo cuya constitucionalidad no ha sido analizada a la luz de la reforma constitucional de dos mil once, es decir, en términos del artículo 1 constitucional favoreciendo en todo momento a los gobernados y otorgándoles la protección más amplia.

Sostiene que no se hizo un análisis exhaustivo de los argumentos que propuso en la demanda de amparo como son: i) que los saldos en efectivo que deben mantenerse para hacer frente a sus operaciones normales de banca y crédito, pierden valor adquisitivo, por lo que es necesario reconocer dicho efecto al determinar el ajuste anual por inflación; y, ii) que se solicitó

que al analizar la constitucionalidad de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se realizará una interpretación conforme, en términos del diverso 1 constitucional.

Agravio Segundo. Se argumenta que en el fallo impugnado se realizó un análisis incorrecto del argumento en el que se sostuvo la vulneración al principio de equidad tributaria, al sostener que se hacen valer a partir de considerar que parten de una premisa incorrecta; sin embargo, como se hizo valer en el primer agravio, el efectivo tiene la naturaleza de un crédito.

Aduce que es incorrecto que se determine que no se hace valer una diferencia de trato a partir de dos o más tipos de contribuyentes, sino que se trata de dos conceptos aplicables al impuesto sobre la renta, ya que el trato desigual no sólo comprende a causantes, sino que la vulneración a ese principio también puede recaer en la distinción de dos situaciones jurídicas; máxime, cuando la quejosa se ubica en los supuestos de la jurisprudencia en la que se apoya la sentencia recurrida en el apartado en comentario.

Sostiene que no se hizo un análisis exhaustivo de los argumentos que propuso en la demanda de amparo como son: i) que el efectivo en caja se excluye sin una justificación válida del procedimiento para la determinación del ajuste anual por

inflación, no obstante que existen sujetos que deben mantener dicho efectivo con motivo de su actividad de banca y crédito, pese a que se tratan de partidas que de igual manera se ven afectadas con la inflación; ii) que las disposiciones reclamadas otorgan un trato distinto entre contribuyentes que se encuentran obligados a reconocer el incremento patrimonial por los depósitos recibidos, mientras que no se les permite reconocer el efecto negativo por mantener efectivo en sus cajas para hacer frente a dichos depósitos; y, iii) que tampoco se pronunció respecto a que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no persiguen un fin extrafiscal que justifique el trato diferenciado.

Agravio Tercero. Sostiene que en el fallo impugnado se decidió que el tercer concepto de violación era inoperante al descansar en que el efectivo en caja es un crédito, aspecto que no era así; sin embargo, como se hizo valer en el primer agravio, el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito.

Que se omitió analizar el argumento referente a que las normas reclamadas vulneran el principio de igualdad, seguridad jurídica y no discriminación, en tanto que no existe una justificación racional en el procedimiento legislativo excluye el efectivo en caja del ajuste anual por inflación que se encuentre obligado a mantener en disposición del público ahorrador,

incluso, ni en el procedimiento que dio origen al componente inflacionario, en donde se encontraba la exclusión en comento.

Agravio Cuarto. Se considera que es incorrecto que el Juez de Distrito haya resuelto que eran inoperantes los tópicos referentes a la vulneración al desarrollo integral y propiedad al descansar en un argumento previamente desestimado, como era que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta eran inconstitucionales; sin embargo, en los agravios primero y segundo se demostró que dichos numerales transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Asimismo, sostiene que los argumentos propuestos referentes a la vulneración al desarrollo integral y propiedad de los que se hicieron valer respecto de los tópicos en los que se hizo valer la transgresión a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

CUARTO. 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. Omisión de analizar diversos argumentos de la demanda de amparo.

En los agravios, primero, segundo y tercero, se expone que el Juez de Distrito omitió analizar lo argumentado en la demanda de amparo, en los conceptos de violación primero, segundo y tercero, referentes a la vulneración de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, así como el de igualdad y legalidad jurídica.

Sin embargo, tales proposiciones son **parcialmente fundadas**, en virtud de que del estudio de la sentencia recurrida se advierte que no se abordaron la totalidad de los tópicos a que se refiere la quejosa.

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que, en relación con la vulneración al principio de proporcionalidad, la quejosa sostuvo que ésta derivada también de que las instituciones de crédito, como la quejosa, debería mantener efectivo en sus cajeros para hacer frente a sus operaciones normales de banca y crédito; además, que el análisis de constitucionalidad de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debería hacerse a la luz de una interpretación conforme.

Sin embargo, de la lectura a la sentencia recurrida no se advierte que de manera expresa se hubiera hecho un pronunciamiento sobre esos tópicos, pues del fallo impugnado

sólo se advierte que se decidió, por un lado, que *“... el efectivo en caja que tenga una institución, no tiene el mismo origen que el dinero intercambiado en una relación de crédito, por lo que el primero de los bienes mencionados no puede ser sujeto del ajuste anual por inflación, pues ésta operación tiene como finalidad conocer el ingreso o la pérdida que tienen acreedores o deudores respecto del numerario que ellos comercializan entre sí...”*, además de que, por otro lado, aun cuando conforme al artículo 56 de la Ley del Banco de México el efectivo circulante se registraba en la contabilidad del banco central como un pasivo, conforme a lo resuelto en el amparo en revisión ***** , *“... esa disposición no puede ser entendida en el sentido de que hay una relación de crédito entre el Banco de México y las instituciones financieras comerciales, toda vez que no existe un vínculo jurídico acreedor-deudor entre ellos, por lo que en esta tesitura, la norma que se comenta, se refiere sólo a la contabilidad interna del organismo nacional referido, quien de conformidad con la misma, tiene la obligación de vigilar por la política monetaria del país...”*.

De ahí que sea fundado el argumento de omisión de analizar la totalidad de los tópicos propuestos referentes a la vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

Sin embargo, tal omisión no ocurre tratándose de las proposiciones referentes a la transgresión del principio de

equidad tributaria, así como los derechos fundamentales de igualdad y legalidad.

En la sentencia recurrida se expuso que se analizarían de forma conjunta los conceptos de violación segundo y tercero, procedió a sintetizarlo y determinó que: i) la comparación que pretendía la quejosa descansaba entre conceptos fiscales que le eran aplicables y no entre contribuyentes; y, ii) parten de considerar que el efectivo en caja es un crédito, aspecto que previamente se desestimó y se concluyó que no era así.

Como puede advertirse de lo antes expuesto, aun cuando en el fallo recurrido no hay una determinación expresa de los tópicos cuya omisión alega la quejosa, lo cierto es que expuso las consideraciones del porqué no lo hacía de esa manera, lo que básicamente se traduce en que no podía hacer el análisis comparativo que pretende la quejosa, pues no se trata ni de sujetos ni de situaciones jurídicas comparables.

Es decir, dada la inoperancia advertida, el Juez de Distrito estimó que era innecesario hacer un pronunciamiento de cada uno de los tópicos formulados en los conceptos de violación segundo y tercero.

De ahí se sigue que, *per se*, no existe una omisión por parte de el Juez de Distrito de abordar todos los tópicos que se

le plantearon en la demanda de amparo, sino que dada la inoperancia que advirtió, era innecesario analizar la totalidad de dichos planteamientos.

Por tanto, dado que en la sentencia recurrida parcialmente se omitió analizar los tópicos de la demanda de amparo, como son los referentes a la vulneración al principio de proporcionalidad, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procederá a estudiarlos en el apartado correspondiente.

II. Vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

En el primer agravio, se expone que es incorrecta la decisión de la sentencia recurrida, en tanto que el efectivo en caja sí constituye crédito para efectos del ajuste anual por inflación, por lo que vulnera el citado principio el que no se le permita considerarlo para tal fin.

El argumento antes sintetizado es **infundado**, tal como se demuestra a continuación.

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la

jurisprudencia P./J. 109/99⁹ del Tribunal Pleno, de rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**, en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva**. Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003¹⁰ de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

⁹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”*.

¹⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: *“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al*

DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”,

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

Ahora bien, para dar solución a la problemática que nos ocupa, debe tenerse en cuenta que los artículos 18¹¹ y 25¹² de

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

¹¹ “**Artículo 18.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

(...)

X. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 44 de esta Ley...”.

¹² “**Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley...”.

la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, establecen que se acumulará a los ingresos el ajuste anual por inflación acumulable, así como se restará de los ingresos –al ser una deducción– el ajuste anual por inflación que resulte deducible, en ambos casos, conforme a la mecánica establecida en el artículo 44 de ese ordenamiento.

El ajuste anual por inflación, ya sea deducible o acumulable, establecido en el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, tiene su antecedente directo en lo que hasta el treinta y uno de enero de dos mil uno se conocía como el componente inflacionario, previsto en el numeral 7-B de la citada ley.

Tanto el ajuste anual por inflación como el componente inflacionario tenía –este último– o tiene –el primero de ellos– como finalidad medir el impacto de la inflación en las deudas y créditos que tuvieran los contribuyentes.

Debe tenerse en cuenta que la inflación describe una situación en la que el nivel general de precios está aumentando, siendo la tasa de inflación la variación porcentual que experimenta el nivel de precios con respecto al periodo anterior, lo que implica que debe gastarse más para mantener el mismo nivel de vida.

Así, las normas que regulan el ajuste anual por inflación (y que anteriormente regían el componente inflacionario) tienen como propósito reflejar ese movimiento económico y la forma en que impacta (positiva o negativamente) en el patrimonio de los causantes, sujetándose a los créditos y deudas que éstos tengan.

Lo anterior implica que, cuando los contribuyentes actualizan los valores de sus activos (créditos) y de sus pasivos (deudas), están en aptitud de analizar si el tiempo ha impactado en alguno de ellos y así establecer si lo hace de manera positiva o negativamente.

El artículo 44¹³ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que, para calcular el ajuste anual por inflación, deberá determinarse el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos, los cuales constituirán la

¹³ “**Artículo 44.** Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

III. El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valorarán a la paridad existente al primer día del mes”.

suma de los saldos de cada uno de los meses del ejercicio dividida entre el número de meses del ejercicio.

Así, en el caso de que el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual, y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable. Por el contrario, en caso de que el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo de las deudas, la diferencia se multiplicará por el citado factor de ajuste y lo que resulte será el ajuste anual por inflación deducible.

Como se advierte de esa mecánica, lo relevante para determinar el ajuste anual por inflación son las deudas y los créditos que tengan los contribuyentes. Así, los artículos 45¹⁴ y

¹⁴ **Artículo 45.** Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de esta Ley.

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

I. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.

II. Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociados o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.

III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VII del artículo 27 de esta Ley.

IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.

46¹⁵ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen qué conceptos se consideran créditos y deudas, y cuáles no tienen esa calidad.

Para el caso en estudio, el concepto que nos interesa es el establecido en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto dispone que no se

V. Cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los ingresos derivados de los contratos de arrendamiento financiero por los que se ejerza la opción prevista en el artículo 17, fracción III de esta Ley.

VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos de este artículo, a partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicho crédito, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Para los efectos de este artículo, los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

15 "Artículo 46. Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVII del mismo artículo.

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 17 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.

II. Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

En el caso de la cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicha deuda, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de deudas que se hubiesen considerado para dicho ajuste".

consideran créditos para efectos de la determinación del ajuste anual por inflación, el “efectivo en caja”.

Así, como bien aprecia la quejosa, el crédito es una relación jurídica entre dos sujetos, uno llamado acreedor y el otro deudor, por virtud del cual el primero le puede exigir al primero el cumplimiento de una prestación, o bien, de una abstención de carácter patrimonial.

En ese entendido, para efectos del ajuste anual por inflación, los créditos a que se refiere el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son aquéllos que tienen como prestación la entrega de dinero, pues –como se anticipó– lo que se busca medir con ese concepto es el impacto que tiene la inflación en el poder adquisitivo de los causantes.

Efectivamente, esta Primera Sala ya sostuvo que la inflación produce efectos reales en el patrimonio de los causantes y lo afecta de manera positiva o negativa, por lo que el legislador estimó necesario considerar dicho fenómeno económico para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta y estableció un sistema para medir integralmente sus efectos, ya que considera cualquier variación que aquél sufra, al disponer, según el caso, la obligación de acumular o la posibilidad de deducir el ajuste anual por inflación, reconociendo de esa forma el impacto ya sea positivo o

negativo, permitiéndole medir con exactitud la afectación real al patrimonio, pues toma en cuenta tanto los créditos como las deudas de cada contribuyente en lo individual, así como la afectación que se dé en su patrimonio, sea en su carácter de deudores o de acreedores¹⁶.

Entonces, los créditos para efectos del ajuste anual por inflación, son las relaciones jurídicas en donde un sujeto llamado acreedor puede exigirle a otro denominado deudor la entrega de dinero.

Ahora bien, el “efectivo en caja” –entendido de forma general– es la representación del flujo monetario de una empresa. De ahí se sigue que, el “efectivo en caja” no puede

¹⁶ Tal como se advierte de la tesis 1a. XII/2005 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 219, que lleva por rubro y texto el siguiente: **“RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, Y 46 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, CONSTITUYE UN INGRESO REAL SUSCEPTIBLE DE SER GRAVADO.** El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, establece la obligación de las personas morales de acumular la totalidad de sus ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, disponiendo que el ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso obtenido por la disminución real de sus deudas, el cual se obtiene de aplicar el procedimiento previsto en el artículo 46 de la referida ley, del que se advierte que para la determinación del impuesto a cargo de las personas morales, el legislador estableció un sistema para medir los efectos del fenómeno inflacionario en su patrimonio, tomando en cuenta su riqueza integral o su renta, entendida en sentido amplio como cualquier modificación que aquél sufra. Ahora bien, como la inflación produce efectos reales en el patrimonio de los causantes y lo afecta de manera positiva o negativa, el legislador estimó necesario considerar dicho fenómeno económico para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta y estableció un sistema para medir integralmente sus efectos en el patrimonio de los contribuyentes, ya que considera cualquier variación que aquél sufra, al disponer, según el caso, la obligación de acumular o la posibilidad de deducir el ajuste anual por inflación, reconociendo de esa forma el impacto ya sea positivo o negativo. Así, obliga a determinar anualmente el ajuste por inflación, a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la afectación real al patrimonio, pues toma en cuenta tanto los créditos como las deudas de cada contribuyente en lo individual, así como la afectación que se dé en su patrimonio, sea en su carácter de deudores o de acreedores. En este contexto, el ajuste anual por inflación acumulable constituye un ingreso, pues la modificación positiva en el haber patrimonial se aprecia cuando los contribuyentes actualizan los valores de sus activos o, en su caso, ven disminuidos sus pasivos, siendo dicho ajuste un ingreso obtenido por la disminución real de las deudas, en virtud de que con el tiempo éstas generan un remanente financiero que impacta positivamente en el patrimonio del contribuyente deudor”.

considerarse un crédito para efectos del ajuste anual por inflación, pues se trata de las cantidades que representan el valor monetario con el que cuenta una empresa.

Ello implica que el “efectivo en caja” no representa la obligación de un sujeto deudor de entregarle a otro sujeto acreedor un importe en numerario susceptible de ser afectado por el efecto inflacionario; es decir, no puede considerarse como un crédito susceptible de que le impacte de manera negativa o positiva la inflación.

Dicho de otra manera, el “efectivo en caja” de una persona moral no implica una relación entre el deudor de entregar dinero al acreedor, pues ese concepto sólo es la representación contable del numerario o de sumas dinerarias en una empresa, es decir, son cantidades que una persona moral tiene en su cuenta o caja, de ahí que no puede considerarse como un crédito.

Robustece lo anterior, por el criterio que la informa, la tesis P. LXI/2004 del Tribunal Pleno, que lleva por rubro: ***“RENTA. EL ARTÍCULO 7o.-B, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO CONSIDERAR EL EFECTIVO EN CAJA COMO CRÉDITO PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO, NO***

TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999)”¹⁷.

Por tanto, el que no se considere el “efectivo en caja” en el ajuste anual por inflación, como un crédito, no afecta la capacidad contributiva de la quejosa, pues no la hace tributar de forma desproporcionada, como incorrectamente lo afirma.

No es obstáculo para llegar a esa conclusión, lo aducido por la quejosa en cuanto a que “el efectivo en caja” sí es un crédito en atención a la relación existente entre el Banco de México y el tenedor del dinero, pues contrario a esa afirmación, esa relación no demuestra que el efectivo constituya por sí mismo un crédito.

Para demostrar esa aseveración, es necesario tener en cuenta que los artículos 1¹⁸ y 2¹⁹ de la Ley del Banco de México

¹⁷ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, noviembre de 2004, página 19, que lleva por texto el siguiente: *“El citado precepto, al no considerar el efectivo en caja como crédito para efectos de determinar el componente inflacionario, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la referida exclusión rige para todos los contribuyentes y no sólo para las instituciones de crédito que tengan cuenta de efectivo en caja, además de que el hecho de que otorgue un trato distinto al efectivo en caja y a los títulos que considera como créditos para los efectos señalados, se justifica porque ambas figuras no son de la misma naturaleza jurídica, ya que mientras los diversos conceptos considerados como créditos para la determinación del componente inflacionario implican una relación crediticia entre un acreedor, que tiene a su favor un derecho a exigir una obligación pecuniaria, y un deudor, que no puede rehusarse a dar una cantidad de dinero que se ve afectada por la inflación, el efectivo en caja no es un crédito porque no implica una relación de esa naturaleza ya que no tiene como objeto la entrega de una suma de dinero, máxime si los tenedores, como pueden ser las instituciones bancarias, tienen su propio dinero”.*

¹⁸ **“Artículo 1.** El banco central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México. En el ejercicio de sus funciones y en su administración se regirá por las disposiciones de esta Ley, reglamentaria de los párrafos sexto y séptimo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

establecen que esa institución bancaria es una persona de derecho público con carácter autónomo y constituye el banco central del país, además de que tiene como finalidad –entre otros– proveer a la economía del país de moneda nacional, y para su adecuado ejercicio tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda.

Por su parte, la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, como bien precisa la quejosa, dispone en su artículo 2²⁰ que las monedas en circulación son los billetes y las monedas metálicas; asimismo, el diverso 15²¹ de esa ley prevé que la reserva monetaria²² se destina para mantener el valor de la moneda.

¹⁹ **“Artículo 2.** El Banco de México tendrá por finalidad proveer a la economía del país de moneda nacional. En la consecución de esta finalidad tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda. Serán también finalidades del Banco promover el sano desarrollo del sistema financiero y propiciar el buen funcionamiento de los sistemas de pagos”.

²⁰ **“Artículo 2.** Las únicas monedas circulantes serán:

a). Los billetes del Banco de México, S. A., con las denominaciones que fijen sus estatutos;
 b). Las monedas metálicas de cincuenta, veinte, diez, cinco, dos y un pesos, y de cincuenta, veinte, diez y cinco centavos, con los diámetros, composición metálica, cuños y demás características que señalen los decretos relativos.

Cuando los decretos relativos prevean aleaciones opcionales para la composición de las monedas metálicas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta del Banco de México, determinará su composición metálica señalando alguna de las aleaciones establecidas en el decreto respectivo o sustituyendo la así señalada por otra de ellas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación las resoluciones en las que se determine la aleación que se utilizará en la composición metálica de las monedas de que se trata.

c). Las monedas metálicas conmemorativas de acontecimientos de importancia nacional, en platino, en oro, en plata o en metales industriales, con los diámetros, leyes o composiciones metálicas, pesos, cuños y demás características que señalen los decretos relativos.

d). (DEROGADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1973)

e). (DEROGADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1973)”.

²¹ **“Artículo 15.** La Reserva Monetaria se destinará exclusivamente a sostener el valor de la moneda nacional, y a regular su circulación y los cambios sobre el exterior”.

²² Conforme al artículo 14 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos la reserva monetaria está formada por los recursos siguientes:

“... a). Los que la integran al ser expedida esta ley.

b). La plata contenida en las antiguas monedas de un peso y de cincuenta, veinte y diez centavos, retiradas de la circulación en ejecución de esta ley.

Esto es, el Banco de México como banco central del país tiene la obligación de emitir la moneda en circulación y debe procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda a través de una política monetaria eficiente. Así, para respaldar el valor de la moneda, existe una reserva que se va acumulando para mantener estable su valor.

Lo anterior significa que, para que las operaciones a todos los niveles económicos pueden realizarse con la moneda del curso legal, es la reserva monetaria del Banco de México quien respalda la moneda, lo que implica que los billetes y monedas tienen el valor nominal en ellos mismos designados²³ que liberan a un sujeto de una obligación mediante la entrega de éstos.

De ahí se sigue que, contrario a lo que sostiene la recurrente, el Banco de México no es un deudor de los sujetos tenedores de las monedas metálicas o billetes en circulación, sino que a través de él se permite generar confianza en los

c). La parte de las utilidades del Banco de México que la ley respectiva señala.

d). La diferencia que resulte entre el costo y el valor monetario de las monedas fraccionarias que se acuñen.

e). El producto de los préstamos que se contraten para el aumento de la Reserva.

f). La suma que anualmente asigne el Presupuesto de Egresos de la Federación para ese objeto.

Igualmente corresponderán a la Reserva Monetaria todos los incrementos que tenga, sea por el aumento del valor de sus bienes, sea por los provechos que alcance en las operaciones que por su cuenta se practiquen”.

²³ **“Artículo 7.** Las obligaciones de pago de cualquier suma en moneda mexicana se denominarán invariablemente en pesos y, en su caso, sus fracciones. Dichas obligaciones se solventarán mediante la entrega, por su valor nominal, de billetes del Banco de México o monedas metálicas de las señaladas en el artículo 2o.

No obstante, si el deudor demuestra que recibió del acreedor monedas de las mencionadas en el artículo 2o. bis, podrá solventar su obligación entregando monedas de esa misma clase conforme a la cotización de éstas para el día en que se haga el pago”.

sujetos participantes en operaciones comerciales o de cualquier otra índole en donde exista de por medio “pesos mexicanos”, en cuanto a que ese dinero tiene un valor nominal liberatorio por el importe que en los billetes y monedas se indica.

Ello se debe a que pese a que existe una reserva que mantiene estable la moneda mexicana, no significa que los tenedores del dinero puedan acudir al Banco de México a entregar las monedas y billetes que éste emitió, y a cambio de ellos puedan solicitar el valor equivalente a la reserva monetaria que los respalda, como pasa normalmente con los créditos.

Como se ha dicho, la naturaleza de los créditos implica la obligación del deudor de entregar al acreedor algo, o bien, de abstenerse de ello; sin embargo, los tenedores de monedas y billetes puestos a circulación por el Banco de México no tienen derecho alguno de acudir a ese banco central y exigirle la entrega de la parte proporcional la reserva monetaria que los respalda.

De ahí se sigue que el “efectivo en caja” no puede tener la calidad de un crédito desde el punto de vista del tenedor del dinero y el Banco Central.

Tampoco pasa inadvertido que, en términos del artículo 56²⁴ de la Ley del Banco de México, los billetes y monedas metálicas que se pongan en circulación se registrarán en su balance contable como un pasivo, toda vez que su registro contable en el banco central no le genera una naturaleza de un crédito.

Lo anterior, en tanto que –como se dijo– el crédito implica la obligación del deudor de entregarle al acreedor algo, pero en el caso de los billetes y monedas en circulación, el Banco de México no está constreñido a entregar la reserva monetaria en la proporción que corresponde a esos billetes y monedas; por tanto, aun cuando contablemente para el banco central se registren como pasivos, no significa que se constituyan en un crédito.

Incluso, aun cuando –como dice la quejosa– en una cuenta contable existe un pasivo, debe existir en otra cuenta la de un activo, ello no significa que el sujeto activo de esa relación sean los tenedores del dinero, además de que tampoco

²⁴ **Artículo 56.** *Los billetes y las monedas metálicas que el Banco de México ponga en circulación deberán quedar registrados como pasivos en el balance de la Institución a su valor nominal. En tanto dichas piezas no sean puestas en circulación figurarán en el activo del Banco a su costo de fabricación o a su valor de adquisición, según corresponda, debiendo ajustarse los importes respectivos conforme evolucione el costo de reponer las piezas referidas. Al ser puestas en circulación por primera vez se darán de baja en el activo con cargo a resultados. El Banco registrará en su activo con abono a resultados, el importe obtenible de la enajenación del metal de las monedas que retire de la circulación.*

Las monedas señaladas en el inciso c) del artículo 2o. de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos que no estén destinadas a fungir como medios generales de pago, y las del artículo 2o. bis de dicha Ley, serán contabilizadas en los términos que acuerde la Junta de Gobierno”.

implica que ese aspecto transforme al efectivo en un crédito, como antes quedó establecido anteriormente.

Incluso, tal como se reconoce en la sentencia recurrida, el Tribunal Pleno decidió, al resolver el amparo en revisión ***** , respecto a la aplicación del artículo 56 de la Ley del Banco de México, lo siguiente:

“... Por otra parte, el invocado artículo 56 de la Ley del Banco de México, dispone:

Se transcribe.

Efectivamente, del transcrito artículo 56 de la Ley del Banco de México, tampoco se advierte alguna obligación determinada de dar por parte del Banco de México a la institución de crédito quejosa. En este sentido, el solo hecho de que el banco central deba registrar como pasivos en su balance a su valor nominal a los billetes y a las monedas que ponga en circulación, no implica que se actualice una obligación crediticia a favor de las instituciones de crédito, y que dicho organismo autónomo no pudiera rehusar dicha obligación por estar constreñido a cumplir en un momento o plazo determinado.

Así es, la recurrente pretende que por el hecho de que el Banco de México, como única autoridad facultada para emitir y poner en circulación los billetes y monedas de curso legal, deba registrar como un pasivo en su balance general, el valor nominal de dichos billetes y monedas metálicas, ello significa que se constituye una relación crediticia entre el propio banco central, como deudor, y la institución de crédito, como acreedora; argumento que carece de sustento jurídico, porque la obligación del Banco de México de considerar como pasivo del dinero circulante, únicamente obedece a una cuestión de índole

contable, pero no así que éste se constituya en un deudor del tenedor de dinero, pues, como se dijo con anterioridad, esa medida, al igual que otras diversas que prevé la ley de la materia, tienen como finalidad que el Banco de México cumpla con su función de regular la emisión y circulación de la moneda, lo que sólo se puede lograr en la medida en que el banco central cuente contablemente con datos exactos de cuánto circulante existe, lo que repercute en un sano desarrollo del sistema monetario...”

De ahí se sigue que, como ya se adelantó, el Banco de México registre como un pasivo la emisión de monedas y billetes, no implica que el efectivo se constituya un crédito en donde ese banco central es el deudor de los tenedores del dinero, sino que se trata de la aplicación contable por parte del Banco de México que en nada atañe a los poseedores de los billetes y monedas.

Consecuentemente, la exclusión expresa del “efectivo en caja” en el cálculo del ajuste anual por inflación, no repercute en la potencialidad de la quejosa de contribuir al gasto público, pues no desconoce que la inflación afecta las deudas y los créditos de forma negativa o positiva; sin embargo, el “efectivo en caja” no tiene la calidad de un crédito de tal manera que deba considerarse en la determinación del citado ajuste.

Asimismo, son infundados los argumentos propuestos por la recurrente, en cuanto a que no son aplicables al caso lo

resuelto por el Tribunal Pleno en la contradicción de tesis 5/2012 y el amparo en revisión *****.

Ello se debe a que, por un lado, la cita que en el fallo recurrido de la contradicción de tesis 5/2012 no se hace para demostrar que el punto de *litis* no hubiera sido abordado, sino que se hace para robustecer el efecto que tiene el ajuste anual por inflación en el patrimonio de los causantes; es decir, se cita para hacer notar que el ajuste anual por inflación tiene como finalidad conocer el ingreso o la pérdida que tienen los acreedores o deudores respecto del numerario.

Por otro lado, la cita que se hace de lo resuelto en el amparo en revisión *****, si bien se hace para demostrar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció respecto de un tópico similar al que nos ocupa, lo cierto es que se hace para robustecer su conclusión, en tanto que previamente en el fallo recurrido se decidió que *“... el argumento de la parte quejosa es inexacto, pues el efectivo en caja que tenga una institución, no tiene el mismo origen que el dinero intercambiado en una relación de crédito, por lo que el primero de los bienes mencionados no puede ser sujeto del ajuste anual por inflación, pues ésta operación tiene como finalidad conocer el ingreso o la pérdida que tienen acreedores o deudores respecto del numerario que ellos comercializan entre sí...”*.

Adicionalmente, no se advierte que el Juez de Distrito hubiera citado lo resuelto en el amparo en revisión *****, como si estuviera obligado a apoyarse en él como fórmula para resolver el asunto; incluso, lo que denota es que hizo suyos los razonamientos dados en el citado asunto para resolver la problemática que se le planteó.

Consecuentemente, son infundados los argumentos que se proponen en vía de agravios, para evidenciar que las normas reclamadas vulneran el principio de proporcionalidad tributaria.

Ante la omisión de analizarse la totalidad de los argumentos propuestos en el primer concepto de violación, tal como se decidió en el apartado que antecede, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procede a analizar los tópicos restantes.

Análisis del concepto de violación.

Como se precisó en el apartado que antecede, en la sentencia recurrida se omitió analizar, las proposiciones consistentes en: i) que los saldos en efectivo que deben mantenerse para hacer frente a sus operaciones normales de banca y crédito, pierden valor adquisitivo, por lo que es necesario reconocer dicho efecto al determinar el ajuste anual

por inflación; y, ii) que se solicitó que al analizar la constitucionalidad de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se realizará una interpretación conforme, en términos del diverso 1 de la Constitución General.

El primero de los puntos antes mencionados es **infundado**, pues el que una persona deba tener efectivo en disposición por el gran público que invierte, como son las instituciones de crédito, no hace que el efectivo en caja sea un crédito para efectos del ajuste anual por inflación.

En efecto, aun cuando las instituciones de crédito prestan diversos servicios al público en general, tales como son el otorgamiento de créditos por medio de diversos instrumentos bancarios, como podrían ser las tarjetas de crédito, o bien, pueden generar deudas por la captación recursos, a través de instrumentos de ahorro, entre otros; lo cierto es que a través de esos instrumentos bancarios las instituciones financieras se obligan a poner en disposición del público acreditado, inversionista o ahorrador diversas cantidades de flujo de efectivo.

Sin embargo, en esos casos no es el flujo monetario lo que constituye el crédito, para efectos del ajuste anual por inflación, sino el instrumento por virtud del cual se permite a los acreditados hacer uso del dinero, por ejemplo: la línea de

crédito que se apertura a favor de un cliente, y se genera por el importe que utilizada de esa línea de crédito.

En ese sentido, el efectivo en caja que tienen las instituciones de crédito, como la quejosa, para responder por las líneas de crédito utilizadas por sus acreditados o sus ahorradores no constituye un crédito para efectos del ajuste anual por inflación; de ahí que no son susceptibles de ser considerados dentro del ajuste anual por inflación, pues no estamos en la presencia de un crédito.

Bajo ese esquema, como se dijo, es infundado el argumento que se aborda, en tanto que la existencia de cantidades de dinero a favor de los acreditados de una institución de crédito, como la quejosa, no implica que exista un crédito a favor de esa institución crediticia que deba reconocerse para efectos del ajuste anual por inflación.

También es **infundado** el segundo tópico que fue omitido en la sentencia recurrida, toda vez que el que haya solicitado que al estudiar la constitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no implica que se tenga que hacer un análisis conforme a lo que aprecia la quejosa, para considerar que ese es el alcance más protector en sus derechos humanos.

En efecto, esta Primera Sala ha establecido en diversos precedentes que del principio *pro homine* o *pro persona* no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de “derechos” alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes.

Corroborando lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.) de rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES”**²⁵.

²⁵ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo II, página 906, que lleva por texto el siguiente: “Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 107/2012 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, página 799, con el rubro: “PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.”, reconoció de que por virtud del texto vigente del artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional en materia de derechos fundamentales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el ordenamiento jurídico mexicano, en su plano superior, debe entenderse integrado por dos fuentes medulares: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. También deriva de la aludida tesis, que los valores, principios y derechos que materializan las normas provenientes de esas dos fuentes, al ser supremas del ordenamiento jurídico mexicano, deben permear en todo el orden jurídico, y obligar a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Sin embargo, del principio *pro homine* o *pro persona* no deriva necesariamente que las

Por tanto, el simple hecho de que se hubiere reformado el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para establecer el principio *pro homine* o *pro persona* o el control difuso del texto constitucional, no implica por sí mismo, que deba dársele la razón a la quejosa en sus argumentos; máxime, cuando del análisis de constitucionalidad de las normas reclamadas se advierte que la exclusión del “efectivo en caja” no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que no tiene la naturaleza de un crédito sobre el cual deba calcularse el ajuste anual por inflación que afecta la capacidad contributiva de los sujetos.

III. Vulneración al principio de equidad tributaria e igualdad.

En el segundo y tercer agravios se aduce, por un lado, que es incorrecto lo decidido en la sentencia recurrida en cuanto a que el “efectivo en caja” no es un crédito susceptible de considerarse en el ajuste anual por inflación; además, por otro lado, que el análisis de equidad sí puede realizarse a partir de considerar situaciones jurídicas, como son los conceptos que se consideran en la determinación del citado ajuste.

cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de "derechos" alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes”.

Primeramente es necesario tener en cuenta que aun cuando la quejosa hace referencia a la vulneración al derecho fundamental de igualdad y al principio de equidad tributaria, en el caso, el estudio sólo debe hacerse a la luz del principio de equidad tributaria, en tanto que es criterio de esta Sala que dicho principio no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución General²⁶.

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

²⁶ Como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad”.

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 dijo²⁷.

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

En virtud de lo anterior, para estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad de una norma tributaria, al amparo del principio de equidad consagrado en el artículo 31,

²⁷ 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"**.

fracción IV, constitucional, es indispensable verificar si los elementos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad.

En relación con el estudio de ese principio en materia impositiva, esta Primera Sala –al resolver los amparos en revisión ***** y *****²⁸, ambos de esta Ponencia– determinó que en primera instancia debe analizarse si estamos ante un impuesto de carácter directo, o bien, un indirecto, ya que en caso de estar ante el primero de los citados, el análisis de equidad debe partir del supuesto de comparar sujetos, es decir, que dos contribuyentes se encuentren en diversidad de situaciones y, por ende, verificar si ese tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al principio que nos ocupa.

Sin embargo, cuando estamos ante la presencia de un impuesto de tipo indirecto, el análisis puede justificarse no respecto de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino que existirán supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda entrar al análisis de la ley con la finalidad de cerciorarse de que el legislador está cumpliendo con el principio de equidad tributaria, por ello, es válido en algunas circunstancias que se haga el análisis de la equidad atendiendo

²⁸ Ambos resueltos en la sesión de veintidós de febrero de dos mil doce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, pero esto a manera de excepción y como justificación para ciertos tipos de impuestos indirectos en los cuales la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejando fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, queden fuera del supuesto de sujeción.

De ahí se sigue que, si en el caso la quejosa sostiene que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulneran el principio de equidad tributaria a partir del trato que estima diferenciado entre el “efectivo en caja” y sus créditos, pues ambos son afectados con el efecto inflacionario, se colige que es viable su análisis a partir de una situación jurídica que le ocurre a la quejosa.

Es decir, si para el análisis de la vulneración al principio de equidad tratándose de impuestos directos, como es el impuesto sobre la renta, debe hacerse a partir de confrontar sujetos; sin embargo, la quejosa no pretende hacer una comparación en relación con otros sujetos, sino a partir de operaciones que ella misma realiza.

Entonces, en el caso no es posible hacer un análisis de vulneración al principio de equidad a partir de situaciones jurídicas que recaen a la misma quejosa, pues al tratarse del impuesto sobre la renta de un impuesto directo, dicho estudio debe hacerse a partir de dos sujetos que se encuentran en situaciones comparables, lo que no ocurre en la especie.

Robustece lo anterior, por el criterio que la informa, la tesis 2a. XXIX/2013 (10a.) de rubro: **“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2004, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE”**²⁹, en la que se decidió –en lo que nos interesa– que el trato inequitativo que se propuso en ese asunto, se funda en una distinción entre las

²⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2, página 1618 de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto es el siguiente: *“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, atento a los alcances de ese principio, son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que plantean que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 prevé un trato inequitativo entre las erogaciones mayores a \$2000.00 pagadas mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y las cubiertas a través de otra forma de liquidarlas como sería, por ejemplo, la dación en pago, en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo planteado se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes”*.

erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, cuando conforme al principio de equidad tributaria, lo que debe evitarse son distinciones injustificadas entre contribuyentes.

A mayor abundamiento, tampoco nos encontramos ante situaciones que sean susceptibles de compararse, a partir de considerar que a la quejosa se le permite considerar dentro del ajuste anual por inflación sus créditos y deudas, pero no se le permite considerar el “efectivo en caja” que debe tener para hacer frente a los adeudos que tiene con el público inversionista.

Como se dejó claro en el apartado que antecede, a través del ajuste anual por inflación el legislador pretende medir el impacto del efecto inflacionario en los créditos y deudas de los causantes.

Así, mediante la fórmula establecida en el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se trata de medir el nivel de pérdida del poder adquisitivo de la moneda durante el tiempo en que se tarde en recuperar el crédito, o bien, el rendimiento de la moneda por el transcurso del tiempo que se tarde en liquidar una deuda.

En esa medida, la sola tenencia de “efectivo” en la cuentas de los contribuyentes, para hacer frente a cualquier

eventualidad, o como en el caso de la quejosa, para que esté disponible a favor de sus acreditados, no es susceptible de considerarse como un elemento que pueda medir la repercusión negativa o positiva del efecto inflacionario.

No es la función del ajuste anual por inflación medir el impacto inflacionario del efectivo o del dinero que tienen los contribuyentes en su patrimonio; es decir, en principio, la inflación por sí misma no es un concepto que fiscalmente sea relevante para determinar un ingreso o una deducción a cargo de los causantes.

Se torna relevante, como se dijo, cuando el legislador pretende advertir un ingreso o una deducción con motivo del impacto que la inflación generó en las deudas y en los créditos de los contribuyentes; de ahí que se diga que el ajuste anual por inflación busca conocer si los causantes obtuvieron un ingreso la disminución del valor real de sus deudas, o bien, una deducción por la disminución del valor real de sus créditos.

Máxime, como se demostró en el apartado que antecede, el efectivo en caja no tiene la naturaleza de un crédito, pues no representa la obligación de un sujeto deudor de entregarle a otro sujeto acreedor un importe en numerario susceptible de ser afectado por el efecto inflacionario.

Además, el que las instituciones de crédito prestan diversos servicios al público en general y, por tal motivo, deban tener “efectivo” en sus sucursales o cajeros automáticos, ello no implica que esa sola circunstancia lo constituya un crédito sobre el cual deba medirse el impacto inflacionario, pues no debe olvidarse que esa disponibilidad de efectivo deriva de los diversos instrumentos bancarios en los cuales la institución de crédito se obliga a recursos a favor de sus acreditados o del público inversionista.

Así, no es la existencia de dinero a disposición de los acreditados o del público inversionista lo que constituye por sí mismo un crédito, sino que deriva del instrumento bancario por virtud del cual se permite a los acreditados hacer uso de ese dinero.

Con base en esas conclusiones, se tiene que no se cumple con el primero de los requisitos necesarios para hacer un análisis de constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria, pues los elementos que presenta la quejosa para llevar a cabo dicho estudio no son comparables.

De ahí se sigue que no es posible analizar si la razonabilidad o la justificación de un trato diferenciador por parte del legislador de excluir el “efectivo en caja” del ajuste anual por inflación, pues para hacer tal estudio en principio

debe verificarse si nos encontramos entre elementos susceptibles de compararse, aspecto que no ocurre en la especie.

En efecto, no puede hacerse una estudio para determinar si existen o no elementos razonables, objetivos o constitucionalmente válidos que pudieran llevarnos a concluir la vulneración o no del principio de equidad tributaria, toda vez que para hacer ese análisis, primeramente se requiere de la existencia de un parámetro válido de comparación.

Sin embargo, como quedó apuntado anteriormente, en la especie no se cuenta con dicho elemento de comparación, en tanto que el “efectivo en caja” no constituye un crédito y, por ende, no existe un elemento válido para analizar la posible vulneración al principio de equidad.

Consecuentemente, tal como se decidió en la sentencia recurrida, son inoperantes los argumentos propuestos por la recurrente respecto de la vulneración a los principios de equidad e igualdad.

IV. Vulneración al principio de desarrollo integral y al derecho fundamental de propiedad.

En parte del cuarto agravio, se aduce que los argumentos propuestos en la demanda de amparo y referentes a la vulneración al principio de desarrollo integral y al derecho fundamental de propiedad, son distintos e independientes de los que hicieron valer en cuanto a la transgresión a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Esa proposición es **sustancialmente fundada**, toda vez que aun cuando la vulneración al principio de desarrollo integral y al derecho fundamental de propiedad, guarda una relación con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, lo cierto es que ésta no se hizo descansar necesariamente en si el “efectivo en caja” era o no un crédito, sino en la falta de reconocimiento del efecto inflacionario en ese concepto.

En efecto, en el cuarto concepto de violación, la quejosa adujo, entre otros tópicos, los siguientes:

- Que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental a un desarrollo integral, previsto en los numerales 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ya que se desconoce el efecto negativo que el “efectivo en caja” reciente con motivo de la inflación, dejándose fuera del ajuste anual por inflación sin que existan elementos

razonables por los cuales el legislador justifique la intromisión en los derechos fundamentales de los gobernados, además de que vulnera el derecho que se tiene de que el Estado garantice un verdadero desarrollo integral con sistemas fiscales equitativos, proporcionales y justos.

- Que las normas reclamadas evidencian la falta de garantía de un derecho al desarrollo integral del Estado mexicano, pues no les da certeza o protección que se debe brindar en que se distribuirá y administrará de manera adecuada, razonable y eficaz los bienes o recursos materiales que integran la riqueza de una colectividad o de un individuo.

- Que lo anterior se hace evidente, en tanto que las disposiciones impugnadas discriminan a los sujetos que deben mantener efectivo en caja y no se les puede dar el efecto inflacionario que se requiere, además de que desconoce la verdadera capacidad contributiva de los sujetos que, como la quejosa, sufren una merma patrimonial con motivo de la inflación y que no es considerado en la determinación del impuesto sobre la renta.

Asimismo, en el quinto concepto de violación se expuso lo siguiente:

- Que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental de propiedad, previsto en el numeral 21 de la Convención América sobre Derechos Humanos, pues se excluye el efectivo en caja del ajuste anual por inflación, además de que sin justificación alguna que aporte elementos objetivos, se pretende desconocer el efecto inflacionario de dichos saldos para efectos fiscales, lo que implica que deba pagarse el impuesto sobre la renta sin atender a su verdadera capacidad contributiva y, por ende, que se vea injustificadamente afectado su patrimonio.

- Que el derecho y protección al patrimonio implica desde un ámbito del artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes, así como que no puede ser privada de sus bienes, excepto por el pago de una indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social; de ahí que en atención al menoscabo en el patrimonio y la propiedad de las personas sólo es permisible si existe una justificación en la necesidad o beneficio del interés social, lo que no ocurre con lo dispuesto en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior se advierte, como se dijo, que los conceptos de violación cuarto y quinto, aun cuando guardan cierta relación con los tópicos referentes a la vulneración a los principios de

equidad y proporcionalidad tributarios, ellos no se hicieron depender de que el “efectivo en caja” era un crédito, sino de que no se le reconoce a ese concepto un efecto inflacionario.

Por tanto, dada lo fundado del agravio que nos ocupa, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procede a abordar los tópicos antes sintetizados correspondientes a los conceptos de violación cuarto y quinto de la demanda de amparo.

Análisis del cuarto concepto de violación. Vulneración al principio de desarrollo integral.

Es **inoperante** el tópico que se propone, en cuanto a que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el derecho a un desarrollo integral tutelado por los artículos 33, 34 y 35, de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que artículos 33³⁰, 34³¹ y 45³² de la Carta de la Organización de

³⁰ “**Artículo 33.** El desarrollo es responsabilidad primordial de cada país y debe constituir un proceso integral y continuo para la creación de un orden económico y social justo que permita y contribuya a la plena realización de la persona humana.”

³¹ “**Artículo 34.** Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo

los Estados Americanos establecen que el desarrollo es responsabilidad primordial de cada país; que los objetivos básicos del desarrollo integral son, entre otros, la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, y que para lograr dichos objetivos, deben dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de diversas metas básicas, entre ellas, la creación de **sistemas impositivos adecuados y equitativos**; y que el hombre sólo

integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:

(...)

c) Sistemas impositivos adecuados y equitativos...

³² **“Artículo 45.** Los Estados miembros, convencidos de que el hombre sólo puede alcanzar la plena realización de sus aspiraciones dentro de un orden social justo, acompañado de desarrollo económico y verdadera paz, convienen en dedicar sus máximos esfuerzos a la aplicación de los siguientes principios y mecanismos:

a) Todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica;

b) El trabajo es un derecho y un deber social, otorga dignidad a quien lo realiza y debe prestarse en condiciones que, incluyendo un régimen de salarios justos, aseguren la vida, la salud y un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia, tanto en sus años de trabajo como en su vejez, o cuando cualquier circunstancia lo prive de la posibilidad de trabajar;

c) Los empleadores y los trabajadores, tanto rurales como urbanos, tienen el derecho de asociarse libremente para la defensa y promoción de sus intereses, incluyendo el derecho de negociación colectiva y el de huelga por parte de los trabajadores, el reconocimiento de la personería jurídica de las asociaciones y la protección de su libertad e independencia, todo de conformidad con la legislación respectiva;

d) Justos y eficientes sistemas y procedimientos de consulta y colaboración entre los sectores de la producción, tomando en cuenta la protección de los intereses de toda la sociedad;

e) El funcionamiento de los sistemas de administración pública, banca y crédito, empresa, distribución y ventas, en forma que, en armonía con el sector privado, responda a los requerimientos e intereses de la comunidad;

f) La incorporación y creciente participación de los sectores marginales de la población, tanto del campo como de la ciudad, en la vida económica, social, cívica, cultural y política de la nación, a fin de lograr la plena integración de la comunidad nacional, el aceleramiento del proceso de movilidad social y la consolidación del régimen democrático. El estímulo a todo esfuerzo de promoción y cooperación populares que tenga por fin el desarrollo y progreso de la comunidad;

g) El reconocimiento de la importancia de la contribución de las organizaciones, tales como los sindicatos, las cooperativas y asociaciones culturales, profesionales, de negocios, vecinales y comunales, a la vida de la sociedad y al proceso de desarrollo;

h) Desarrollo de una política eficiente de seguridad social, e

i) Disposiciones adecuadas para que todas las personas tengan la debida asistencia legal para hacer valer sus derechos”.

puede alcanzar la plena realización de sus aspiraciones dentro de un orden social justo, acompañado de desarrollo económico, entre otros aspectos.

Asimismo, el diverso artículo 26³³ de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone el compromiso de los Estados parte, de adoptar providencias económicas y técnicas, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos derivados de las normas económicas, sociales, sobre educación, ciencia y cultura.

Por otro lado, esta Primera Sala, en la tesis 1a. X/2014 (10a.) de rubro: **“SISTEMAS IMPOSITIVOS “ADECUADOS Y EQUITATIVOS”. SU CONCEPCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 34 DE LA CARTA DE LA ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS”**³⁴, sostuvo que en cuanto a los

³³ **“Artículo 26. Desarrollo Progresivo.** Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

³⁴ Consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 2, enero de 2014, Tomo II, página 1124, cuyo texto es el siguiente: “La Carta de la Organización de los Estados Americanos, suscrita en Bogotá en 1948 y reformada por los Protocolos de Buenos Aires en 1967, Cartagena de Indias en 1985, Washington en 1992 y Managua en 1993, específicamente en su artículo 34, prevé que los Estados miembros, a fin de acelerar su desarrollo económico y social, de conformidad con sus propias modalidades y procedimientos, en el marco de los principios democráticos y de las instituciones del Sistema Interamericano, han convenido en dedicar sus máximos esfuerzos al logro de diversas metas básicas, entre las que se encuentra, en su inciso c), el establecimiento de “sistemas impositivos adecuados y equitativos”. Ahora bien, en términos de dicho tratado internacional, su establecimiento constituye la voluntad de los Estados miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte “adecuada” y “equitativa” de conformidad con las propias modalidades y procedimientos de cada entidad firmante. Esto, entendiendo al sistema impositivo como el orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total; de ahí que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado”.

sistemas impositivos adecuados y equitativos a que hace referencia el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en el sentido de que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere dicho tratado; sino que el establecimiento de sistemas impositivos adecuados y equitativos, constituye la voluntad de los Estados miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte “adecuada” y “equitativa”, de acuerdo con las modalidades y procedimientos de cada entidad firmante.

De lo anterior se sigue que la quejosa parte de una apreciación incorrecta de lo que dispone el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, pues dicho dispositivo prevé una meta para los Estados miembros, quienes se comprometen –de acuerdo con el fin de acelerar su desarrollo económico y social– a generar las condiciones necesarias para estimar que el sistema impositivo de cada uno de ellos será adecuado y equitativo, de conformidad con sus propias modalidades y procedimientos

Es decir, lo que en términos de este tratado internacional debe entenderse es que todo Estado signatario de la referida convención, deberá implementar las medidas que estime

pertinentes para la creación de un sistema impositivo adecuado de acuerdo a sus propios procesos y condicionantes; entendiéndolo al sistema impositivo, como el orden jurídico tributario en su integridad, es decir como un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total.

Tales consideraciones en cuenta su apoyo, en lo resuelto por esta Primera Sala en los amparos en revisión *****³⁵ y *****³⁶.

En atención a lo antes expuesto, se colige que el derecho al desarrollo integral a que se refiere la quejosa, parte de una premisa incorrecta, como lo que debe entenderse por sistemas adecuados y equitativos, expuesto en el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, pues ese numeral se refiere a un aspecto distinto de si el “efectivo en caja” debe reconocérsele el efecto inflacionario y, para tal fin, debe o no integrarse en el ajuste anual por inflación, como sucede en la especie, sino lo que pretende tutelar la disposición normativa internacional en comento, es la creación de órdenes jurídicos que comprendan el cúmulo de derechos, obligaciones y procedimientos que conforman el sistema fiscal de un Estado.

³⁵ Resuelto en la sesión de catorce de octubre de dos mil quince por unanimidad de cuatro votos de los Señores Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo (Ponente), quien se reserva el derecho de formular voto aclaratorio, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ministro José Ramón Cossío Díaz estuvo ausente.

³⁶ Correspondiente a la sesión de treinta de octubre de dos mil trece por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

Consecuentemente, el tópico que nos ocupa es inoperante, en tanto que para su desarrollo la quejosa parte de una premisa incorrecta, tal como ha quedado establecido anteriormente.

Estudio del quinto concepto de violación. Vulneración al derecho fundamental de propiedad.

Es **inoperante** el tópico que se propone, en cuanto a que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho a la propiedad, previsto en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Esta Primera Sala al resolver el amparo directo en revisión *****, correspondiente a la sesión de veintisiete de noviembre de dos mil trece, de la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, precisó que el derecho a la propiedad, como parte de los derechos fundamentales de las personas, *“debe ser entendido como el derecho que tienen las personas a ser propietarias y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre éste o aquel bien”*.

Lo anterior implica que, el derecho a la propiedad constituye la prerrogativa de los sujetos a poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

Con base en esa definición, se concluye que el tópico de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la propiedad no guarda vínculo alguno con el efecto inflacionario del “efectivo en caja”.

Esto es, la quejosa pretende demostrar que se transgrede el citado derecho fundamental, pues –a su consideración– sin justificación alguna el legislador no reconoce el efecto inflacionario que repercute en el “efectivo en caja” que se pone a disposición de los acreditados de una institución de crédito, como es la quejosa.

Sin embargo, el derecho a la propiedad tiene su asidero en la prerrogativa que tienen los sujetos de apropiarse de un bien, así como el de poder disponer de ellos, lo que hace notar que no puede alegarse la vulneración a ese principio por el hecho que el legislador haya o no expuesto por qué debía excluirse el “efectivo en caja” del ajuste anual por inflación.

Debe recordarse que el derecho tributario recae sobre el patrimonio de los contribuyentes, entendido éste como la gama

de bienes, derechos, obligaciones y cargas que éstos tienen. Así, en materia del impuesto sobre la renta, su objeto recae en los ingresos, como manifestación de la modificación positiva en el patrimonio.

Entonces, no puede colegirse que el patrimonio tiene el mismo significado que el derecho a la propiedad, pues éste se refiere a la posibilidad de apropiarse de las cosas, mientras que el primero se refiere al cúmulo de bienes, derechos, obligaciones y cargas, y es sobre este último concepto en el cual se fija el legislador para el establecimiento de contribuciones.

En ese sentido, si las normas reclamadas establecen que en la determinación del ajuste anual por inflación no se encuentra incluido el “efectivo en caja”, esta Primera Sala concluye que el derecho a la propiedad es inaplicable en la especie.

Ello se debe a que resulta evidentemente que el supuesto previsto en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no constituye una limitante del derecho a la propiedad de los gobernados, pues no se advierte que les impida poder apropiarse de bienes, o bien, poder disponer de ellos; por tanto, no es válido que se pretenda la aplicación de ese principio al caso que nos ocupa.

Bajo ese esquema, se tiene que el tópico que nos ocupa es inoperante, pues la afectación al derecho a la propiedad –de la forma en que lo entiende tanto el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos como el diverso 27 de la Constitución General– está reservada para aquellos casos en donde las autoridades del Estado pretendan restringir a los gobernados el poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República, 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. 71/2006³⁷ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN**

³⁷ 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*

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

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

RESUELVE:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, en contra de los artículos 44 y 45, fracción VII, 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.

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