

**AMPARO EN REVISIÓN: 724/2014**  
**QUEJOSA: \*\*\*\*\***

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

**Vo. Bo.**

**Ministro:**

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

**VISTOS; y,**  
**RESULTANDO:**

**Cotejó:**

**PRIMERO.** Por escrito presentado el cinco de marzo de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Quintana Roo, con sede en Cancún, \*\*\*\*\* , en representación de \*\*\*\*\* , demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en

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

**Autoridades Demandadas:**

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

**Actos Reclamados:**

Respecto a la autoridades antes señaladas 5, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, promulgación, expedición, refrendo orden de publicación y publicación del *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados.** La quejosa señaló que se violaban los artículos 1 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los diversos 2, 4 y 5 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 9, 26 y 29 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 siete de marzo de dos mil catorce, el Juez Séptimo de Distrito en el Estado de Quintana Roo admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número \*\*\*\*\*.

El veintiuno de mayo de dos mil catorce, tuvo verificativo la audiencia constitucional; asimismo, por acuerdo de esa misma fecha se indicó que a partir de los actos que se reclamaban en el juicio de amparo era 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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, se actualizaba el

supuesto previsto en la circular CAR 3/CCNO/2014 del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos, por lo que ordenó su remisión a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Séptima Región, con residencia en Acapulco Guerrero, y de ese asunto le correspondió conocer al Juzgado Cuarto de Distrito del referido Centro Auxiliar, quien lo registró con el número de expediente \*\*\*\*\*.

El seis de agosto de dos mil catorce, el Juez citado en último lugar en el párrafo anterior dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con el punto resolutive siguiente:

*“... **ÚNICO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a \*\*\*\*\*”, en relación a la expedición y promulgación del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamados a las Cámaras de Diputados y Senadores, ambas del Congreso de la Unión y al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, por las consideraciones vertidas en el **último** considerando de esta sentencia...”.*

#### **CUARTO. Interposición de los recursos de revisión.**

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa interpuso recurso de revisión<sup>1</sup>, el cual fue presentado el veintinueve de agosto de dos mil catorce, ante la Oficialía de Partes del Juzgado Séptimo de Distrito del Vigésimo Séptimo Circuito.

---

<sup>1</sup> Folio 420 del cuaderno del juicio de amparo \*\*\*\*\*.

Mediante proveído de uno de septiembre de dos mil catorce<sup>2</sup>, se acordó lo relativo al recurso de revisión y ordenó su remisión para la resolución al Tribunal Colegiado en turno. Asimismo, por acuerdo de siete de octubre de la citada anualidad<sup>3</sup>, el Juez de Distrito determinó remitir los autos del juicio de amparo y el original del recurso de revisión a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en atención al Acuerdo General 6/2014 del Pleno de este Alto Tribunal.

**QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal.** Por auto de veinte de octubre de dos mil catorce<sup>4</sup>, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por la quejosa; asimismo, indicó que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó la creación de la comisión 68 que se avocaría al análisis del “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*”, por lo que se reservó el turno del asunto.

---

<sup>2</sup> Folio 538 del cuaderno del juicio de amparo.

<sup>3</sup> Folio 549, ídem.

<sup>4</sup> Folios 122 a 125 del toca en que se actúa.

Asimismo, por acuerdo de cuatro de noviembre de dos mil catorce<sup>5</sup>, se admitió el recurso de revisión adhesiva interpuesto por la delegada del Presidente de la República.

Por otro lado, a través del proveído de veinticinco de febrero de dos mil dieciséis<sup>6</sup>, se informó que en atención a la decisión adoptada en sesión privada de ocho de febrero de esa anualidad por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se crearon diversas comisiones, entre ellas la número 76 asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, por lo que se ordenó la remisión del asunto a esa Comisión.

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

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

**PRIMERO. Competencia.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para

---

<sup>5</sup> *Ídem.* Fojas 171 y 172.

<sup>6</sup> *Ibidem.* Foja 185.

conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó el artículo 79, fracción X, 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.** El recurso de revisión planteado por la quejosa fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Juez Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, con residencia en Acapulco Guerrero, le fue notificada el dieciocho de agosto de dos mil catorce<sup>7</sup> y surtió sus efectos el día hábil siguiente, es decir, el diecinueve de agosto de esa anualidad.

---

<sup>7</sup> La constancia respectiva se encuentra agregada en la foja 398 del cuaderno del juicio de amparo.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr del día veinte de agosto al dos de septiembre de dos mil catorce, habiéndose descontado los días veintitrés, veinticuatro, treinta y treinta y uno de agosto de la citada anualidad, por haber sido sábados y domingos, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por la quejosa fue presentado ante la Oficialía de Partes del Juzgado Séptimo de Distrito del Vigésimo Séptimo Circuito, el veintinueve de agosto de dos catorce, tal como se desprende del sello que obra en el folio 420 del cuaderno del juicio de amparo, se considera que dicho medio de impugnación fue presentado en tiempo.

Asimismo, el auto que admitió a trámite el recurso de revisión principal, le fue notificado al Presidente de la República el veintisiete de octubre de dos mil catorce, según se observa en la constancia que obra en la foja 134 del toca en que se actúa, surtiendo efectos el mismo día; por tanto, el plazo respectivo en términos del artículo 83, fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo, transcurrió del veintiocho de octubre al tres de noviembre de dos mil catorce. En consecuencia, si el escrito respectivo se presentó el tres de noviembre de esa anualidad, esto es, el último día del plazo referido, es indudable que resulta oportuno.



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

**I. Antecedentes.**

**a)** El trece de mayo de dos mil cuatro, \*\*\*\*\*, presentó solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral \*\*\*\*\*, cuya actividad preponderante es la organización y supervisión de instituciones de enseñanza de cualquier área, tipo y nivel cultural.

**b)** El Secretario de Educación de Quintana Roo emitió los acuerdos \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* de veintiuno y veintiséis de marzo de dos mil doce, respectivamente, por medio del cual autoriza a \*\*\*\*\*, a impartir educación primaria y de tipo medio superior a nivel bachillerato general, en la institución denominada “\*\*\*\*\*”.

**c)** El veinte de febrero de dos mil catorce, \*\*\*\*\*, presentó su declaración correspondiente al período de enero de dos mil catorce.

**d)** 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 entró en vigor el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

**1.** En el **primer concepto de violación** se expone que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, por lo siguiente:

- Que con la entrada en vigor de esa, se establece que las asociaciones y sociedades civiles de enseñanza se considerarán como no contribuyentes siempre que obtengan la autorización para recibir donativos deducibles; sin embargo, se pasa inadvertido que constituye un derecho adquirido el ser un contribuyente cuya actividad no tiene fines de lucro y, por ende, no ser sujeto del impuesto sobre la renta.

- Que el legislador pasó por alto que la calidad que tenían las personas morales que no tienen fines de lucro y que se dedican a la enseñanza, es la de no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo que tiene la naturaleza de ser un

derecho adquirido para ese tipo de sujetos, tal como es la quejosa, por lo que es incorrecto que a partir de dos mil catorce se haya establecido que sí son causantes para efectos de esa contribución en caso de que no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles.

- Que nos encontramos ante un derecho adquirido, el que consistía en la prerrogativa otorgada anteriormente por el legislador, referente a que las sociedades o asociaciones sin fines de lucro, que se dedicaban a la enseñanza, no fueran contribuyentes del impuesto sobre la renta derivado de su actividad, tal como se advertía de los artículos 93 y 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece.

- Que a partir del uno de enero de dos mil catorce, el legislador dispuso que las personas morales que lleven a cabo actividades de enseñanza, sin importar que no tengan como finalidad el lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, cuando no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual desconoce el derecho adquirido de los contribuyentes, como antes quedó indicado.

2. En el **segundo concepto de violación** se aduce que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

para dos mil catorce vulneran el principio de legalidad tributaria, por lo siguiente:

- Que se vulnera el citado principio, en virtud de que el legislador dejó al arbitrio de los particulares uno de los elementos de la contribución, al condicionar que para que aquéllos sean contribuyentes o no del impuesto sobre la renta, la obtención de la autorización para recibir donativos deducibles.

- Que para determinar si se tiene o no la calidad de contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta, el particular deberá obtener una autorización para recibir donativos deducibles, ya que con ello se asegura que no será causante de ese impuesto, pero en caso de no obtenerla se verá forzado a ser contribuyente de la contribución en comento.

- Que aun cuando el contribuyente buscara cumplir con la condicionante impuesta por el legislador, la emisión de la autorización para recibir donativos no depende de aquél, sino de la autoridad administrativa, lo cual implica que se deja en manos de dicha autoridad determinar si el particular es o no contribuyente del impuesto sobre la renta.

- Que el legislador en un mero afán recaudatorio perdió de vista que no puede dejar al arbitrio de los particulares o de

las autoridades uno de los elementos de las contribuciones, sino que se encuentra obligado a señalar expresamente quienes son los sujetos que se verán obligados al pago del impuesto sobre la renta, sin dejar margen de arbitrariedad.

3. En el **tercer concepto de violación** se argumenta que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el principio de equidad tributaria, por lo siguiente:

- Que el legislador estableció un tratamiento desigual entre particulares que son iguales ante el objeto del impuesto, al condicionar si son o no sujetos del impuesto sobre la renta, derivado de un elemento que no encuentra relación alguna respecto de la actividad que desempeñan.

- Que el legislador estableció un trato de no contribuyente para cierto particular que cumpla con la autorización para recibir donativos deducibles, pero también un trato diverso para otro particular que no cumpla con esa exigencia, es decir, de contribuyente; sin embargo, tal aspecto vulnera el principio de equidad tributaria en tanto que no se trata de sujetos distintos del objeto del impuesto sobre la renta, sino iguales para efectos de ese tributo, por lo que ese trato discriminatorio proviene de un elemento que no se encuentra

relacionado con la actividad que desarrollan, como es la mencionada autorización.

- Que al tratarse de sociedades o asociaciones dedicadas a la enseñanza, no existe una razón objetiva para determinar que alguno de los contribuyentes son contribuyentes del impuesto sobre la renta y otros no, ya que desde el principio el legislador estableció que no lo son.

- Que la actividad que desarrollan de enseñanza no tiene nada que ver con la posibilidad o no de recibir donativos deducibles, ya que se trata de elementos diversos que no dependen uno del otro, pues puede haber sociedades o asociaciones que reciban donativos pero que no lleven a cabo la actividad de enseñanza, o bien, que sí realicen esa actividad pero que no requieran recibir donativos para realizar su objeto social.

- Que antes de la entrada en vigor de los artículos reclamados, se trataba por igual a todas las instituciones de enseñanza, es decir, que realizaban actividades no lucrativas y, por ende, como no contribuyentes; sin embargo, a partir del uno de enero de dos mil catorce ello cambió, y se concede un trato inequitativo al considerar algunos sujetos como contribuyentes del impuesto y otros no, a partir de la obtención o no de una

autorización, lo que atenta contra el principio de equidad tributaria.

- Que la vulneración al mencionado principio se configura derivado de que: i) el legislador distingue entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista una justificación objetiva y razonable; ii) a iguales supuestos de hecho corresponde idénticas consecuencias jurídicas, ya que uno de los particulares se le considera como contribuyentes mientras que a otros no, cuando son iguales ante el objeto de la ley, iii) la desigualdad de trato es artificiosa o injustificada al sujetarse a la obtención de una autorización para recibir donativos deducibles, lo que no encuentra relación con la actividad que desarrollan; y, iv) la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador no superan el juicio de equilibrio.

**4.** En el **cuarto concepto de violación** se expone que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgrede el principio de seguridad jurídica, así como el principio de progresividad, por lo siguiente:

- Que se transgreden esos derechos fundamentales, en tanto que la norma reclamada desconoce el derecho de los particulares que no tienen como fin el lucro y que se dedican a la enseñanza a no ser contribuyentes del impuesto sobre la

renta, por lo que es una norma retrograda con relación a los aspectos económicos del Estado.

- Que la norma impugnada establece que para no ser considerado como no contribuyente del impuesto sobre la renta deben recibir una autorización para recibir donativos deducibles, de lo contrario serán calificados como causantes de ese tributo, lo que transgrede el derecho a la seguridad jurídica y el principio de progresividad, toda vez que de aplicarse una clara distinción entre los particulares que ante la ley son iguales, se crea una norma retrograda al no observar el legislador el derecho adquirido de esas instituciones a no ser considerado como contribuyente.

- Que a partir del uno de enero de dos mil catorce se establece un tratamiento que las instituciones de enseñanza antes de ese ejercicio no tenían que soportar; por tanto, si los Estados deben asegurar que los derechos de las personas no sean afectados progresando paulatinamente, lo que implica que las normas que sean contrarias a las establecidas con anterioridad, limitando o menoscabando un derecho adquirido, será contrario al principio de progresividad.

- Que se deja de lado los derechos que se tenían incorporados en ejercicios anteriores, en cuanto a que nunca fue considerada como un contribuyente del impuesto sobre la



renta al tratarse de una asociación o sociedad civil sin fines de lucro y que se dedica a la enseñanza, sin que haya un acontecimiento de orden social extraordinario que haya que generado que, si la quejosa no cuenta con la autorización para recibir donativos, ahora deba considerarse como causante del citado tributo.

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

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

- **Es infundada** la causa de improcedencia referente a que la quejosa no demostró el primer acto de aplicación de la norma reclamada en tanto que es una norma de carácter heteroaplicativo y, por ende, no demostró la afectación a su interés jurídico; lo anterior, en virtud de que la disposición impugnada es de naturaleza autoaplicativo, por lo que su afectación se produce con su sola entrada en vigor, pero –además– la quejosa acude al amparo con motivo de su primer acto de aplicación, como es la presentación de la declaración del pago provisional de enero de dos mil catorce.

Además, que del análisis de las pruebas aportadas por la quejosa se concluye que: i) es una asociación civil conforme la copia certificada de la escritura pública en la que se hizo constar el contrato de sociedad; ii) tiene por actividad, entre otras, la de impartición didáctica y enseñanza del nivel primaria y medio superior apegado a los principios educacionales que tutelan las leyes mexicanas; y, iii) cuenta con autorización y reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, lo que implica que la quejosa demostró ubicarse en los supuestos de la norma reclamada.

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

- Es infundado el **primer concepto de violación**, en cuanto sostiene que con la norma reclamada afecta el derecho adquirido que tiene la quejosa de ser considerada como un no contribuyente del impuesto sobre la renta.

Que ello se debe a que bajo la teoría de los derechos adquiridos, la circunstancia de que en la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta se les considerara a aquellos entes jurídicos como no contribuyentes de ese tributo, con esos requisitos, en todo caso, consistía únicamente una expectativa de derecho a su favor para futuros ejercicios fiscales.

Que el hecho de que hasta antes de que entrara en vigor la nueva ley del Impuesto sobre la Renta fueran consideradas como no contribuyentes, no significa que esa condición haya entrado en su esfera de derechos en forma irrevocable; esto es, de la sola circunstancia de que el legislador previera esa posibilidad conforme a la ley anterior, no se sigue que tuvieran el derecho a que indefectiblemente tal situación continuara con la entrada en vigor de la nueva ley.

Lo anterior se debe a que la situación que guardaba en relación con la ley abrogada, de no contribuyente del Impuesto Sobre la Renta no tiene las características de un derecho adquirido, toda vez que obedecía a propósitos de política fiscal, el no sujetar a las sociedades educativas a dicho impuesto; lo que no constituye un derecho reconocido a dichas personas morales, sin condición alguna.

Consideró que el legislador está facultado para fijar los requisitos necesarios para que las instituciones educativas sean consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, en atención a exigencias de política fiscal, sin que con ello se afecten sus derechos; máxime que es obligación de todos contribuir al gasto público.

Que esa decisión no impacta el derecho a la educación de los mexicanos, ya que no impide a las personas morales que imparten educación, el seguirlo haciendo; sino que en todo caso, sólo se fijan los casos y requisitos en que se les considerará como no contribuyentes.

- Es infundado el **segundo concepto de violación**, en cuanto sostiene que con la norma reclamada afecta el principio de legalidad tributaria de la quejosa, porque permite que un elemento de la contribución –sujeto– quede en manos de los particulares o de los propios particulares.

Que el principio de legalidad tributaria consiste en que las contribuciones sean establecidas mediante un acto legislativo; es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal) y en que los elementos esenciales de aquéllas, tales como el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago también se encuentren consignados en la ley (aspecto material).

Que el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para calcular una contribución, esto es, exige que el legislador determine sus elementos

esenciales para evitar una actuación caprichosa de las autoridades administrativas en la exigencia del pago respectivo.

Asimismo, se sostuvo que de una interpretación sistemática de los artículos 79, fracción X, 82 y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que la adición del requisito consistente en que las sociedades, asociaciones o instituciones ahí precisadas cuenten con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley para ser consideradas como no contribuyentes de ese tributo, no se encuentra dentro un margen de arbitrariedad, pues de manera expresa se encuentran consignados en la ley, los elementos esenciales del tributo y no se deja al criterio de las autoridades exactoras determinar a quién podrá o no cobrar el pago de ese impuesto.

Que la adición del requisito de contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no fomenta el comportamiento arbitrario o caprichoso de la autoridad exactora, por lo que el particular cuenta con la certidumbre jurídica y económica sobre cómo se ubicará ante esa hipótesis normativa, es decir, ante su calidad de asociación, sociedad o institución sin fines lucrativos y que se dedica a la enseñanza para contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley y, por ende, qué factor determinará si será considerada como

contribuyente o no, en virtud de la situación jurídica en que se encuentre o pretenda ubicarse, cuestiones éstas que además de cumplir con el principio de legalidad tributaria, permiten proteger los derechos consagrados en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Que la adición del requisito de contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no da pauta a que quede al arbitrio de la autoridad administrativa o del gobernado determinar si el particular es o no contribuyente del impuesto sobre la renta.

- Es infundado el **tercer concepto de violación**, en cuanto sostiene que con la norma reclamada transgrede el principio de equidad tributaria de la quejosa, porque el legislador establece un trato inequitativo entre instituciones de enseñanza que se encuentran en la misma situación jurídica.

Que ello se debe a que de la lectura a la norma reclamada se advierte que no existe la desigualdad entre las sociedades o asociaciones civiles que amerite un trato inequitativo, pues las hipótesis legales que se analizan, parten de que todas las personas morales con fines no lucrativos, y que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento oficial de validez de estudios, en los términos de la Ley de Educación, podrán realizar el trámite correspondiente ante la autoridad

hacendaria, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos de la ley combatida; así de lo antes señalado, se advierte que en el caso, se está ante la presencia de situaciones en las que se otorga el mismo tratamiento a ese tipo de entidades, en la medida en que las asociaciones con fines no lucrativos, que realicen exclusivamente la actividad de enseñanza, para ser consideradas como donatarias autorizadas, se les está ofreciendo idéntico tratamiento.

Sostiene que el sólo hecho de que las agrupaciones enunciadas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sean en su mayoría sociedades o asociaciones civiles, eso no las hace idénticas en sus fines y actividad, por lo que no pueden ser tratados de igual modo en materia tributaria.

Que el legislador se encuentra facultado para incorporar al régimen general de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta a las sociedades, asociaciones o instituciones con fines no lucrativos y dedicadas a la enseñanza, en atención a exigencias de política fiscal, sin que con ello se afecten sus derechos, máxime que es obligación de todos contribuir al gasto público.

Estima que podrán existir algunas asociaciones o sociedades de carácter civil, que dentro de su objeto social tengan como finalidad exclusiva la impartición de enseñanza sin

finés de lucro, y para obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, deberán cubrir los requisitos exigidos por el legislador en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que pone de manifiesto que se da el mismo tratamiento a dichas personas morales, a efecto de respetar el principio de equidad tributaria, toda vez que se da un trato igual a los iguales y desigual a los que no se ubiquen en ese supuesto.

- Es infundado el **cuarto concepto de violación**, en cuanto sostiene que con la norma reclamada vulnera el principio de progresividad, porque con la norma reclamada se desatiende que la quejosa tenía el derecho adquirido de ser considerada como no contribuyente del impuesto sobre la renta, por lo que la disposición es regresiva con relación a ese derecho.

Que lo anterior se debe a que la norma reclamada no establece que las asociaciones o sociedades de carácter civil o instituciones, dedicadas a la enseñanza y sin fines de lucro, serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sino que dispone que esas personas morales no serán contribuyentes siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esa ley.



Sostiene que la norma reclamada no produce que se modifique el carácter de las asociaciones o sociedades civiles de mérito, ni su objeto social o actividad preponderante, a fin de no ser considerada como contribuyente, sino que adiciona un requisito formal, a saber: que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles de ese impuesto sobre la renta; de ahí que no se transgreda el derecho de seguridad jurídica, pues no deja de advertir algún derecho adquirido, sin que sea posible considerar como tal (derecho adquirido) el hecho de que en la ley abrogada se le considerara como no contribuyente, ni tampoco se le deja por ende en estado de incertidumbre jurídica.

Que el principio de progresividad a que hace referencia la quejosa no excusa del cumplimiento del deber del Estado de tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben esos entes jurídicos.

Agrega que cualquier retroceso frente al nivel de protección alcanzado es constitucionalmente inadmisibles por contravenir el principio de progresividad de los derechos fundamentales, de conformidad con el artículo 1 constitucional y el numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de mayo de mil novecientos ochenta y uno;

sin embargo, no le asiste razón a la quejosa, pues no se advierte que el Estado Mexicano haya cometido un retroceso en los derechos humanos en materia de seguridad jurídica, que asegura la peticionaria del amparo, se tenían reconocidos y que se hayan perdido o desconocido, con motivo de la vigencia del artículo tildado de inconstitucional, ya que la disposición impugnada únicamente adiciona un requisito para ser considerada como no contribuyente del impuesto sobre la renta, como es que deban contar con la autorización para recibir donativos deducibles.

Que del proceso legislativo se advierte que la pretensión del Estado fue impulsar el papel de las instituciones de enseñanza privadas debido a su participación en el desarrollo educativo nacional, pero estimó necesario por su parte establecer parámetros que evitaran el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que se estableció que las instituciones de enseñanza privadas fueran consideradas no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, a fin de lograr por una parte, tener mayor control y fiscalización por conducto de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben dichos entes jurídicos.

Que de lo anterior se tiene que el fin social pretendido con la reforma de la norma reclamada y en específico la adición del requisito antes referido, no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica, así como el principio de progresividad, con relación al artículo 1 de la Constitución General de la República.

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

**Agravio primero.** Estima que es incorrecta la decisión del Juez de Distrito respecto del primer concepto de violación, ya que de los artículos 93 y 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, sí establecen un derecho adquirido de que ciertas sociedades y asociaciones civiles no son causantes del impuesto sobre la renta; además, que pasó inadvertido que ese derecho sí pasó a formar parte del patrimonio de esas personas morales, por lo que el legislador no puede modificar un derecho ya otorgado.

Que no constituye una expectativa de derechos el que antes de dos mil catorce, las sociedades o asociaciones civiles no sean considerados como no contribuyentes; por el contrario, tal aspecto debe considerarse como un derecho adquirido, ya que los 93 y 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la

Renta abrogada establecían una prerrogativa a favor de esos sujetos, como era que al dedicarse a la enseñanza y no tener como finalidad el lucro en el ejercicio de dicha actividad no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin tener que cumplir con algún otro requisito.

Que el derecho adquirido es aquél que se estima perfecto, es decir, el que nace del ejercicio integralmente realizado de todas las circunstancias del acto, según la ley vigente que lo establece; por tanto, la prerrogativa otorgada por el legislador a las sociedades o asociaciones que tienen como actividad la enseñanza y que no tienen como finalidad el lucro, sí constituye un derecho adquirido, ya que: i) es perfecto porque se ejerció integralmente, concretizándose todas sus circunstancias, como es ser una asociación o sociedad civil que no tiene el fin de lucro; y, ii) no puede arrebatararse, ni por mandato posterior del legislador, cuando fuese dictado como ordenamiento expreso del poder constituyente, ya que toda aplicación retroactiva de la ley, transgrede el derecho fundamental previsto en el artículo 14 constitucional.

Sostiene que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de progresividad, al desconocer un derecho otorgado a los contribuyentes, limitando el mismo al condicionar la prerrogativa de no contribuyente a la obtención de una autorización para recibir donativos deducibles,

cuando anteriormente sólo tenía que ser una persona moral que tuviera como objeto la enseñanza y que no tuviera como fin el lucro.

Que la expectativa de derecho a que se refiere la sentencia recurrida, sólo se actualizaría si el artículo 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada hubiera establecido la opción de contar la autorización para recibir donativos deducibles para ser considerado como no contribuyente, o bien, de no contar con dicha autorización para ser considerado como un contribuyente, pero ello no se estableció así por el legislador.

Que la norma reclamada sí establece una expectativa de derecho al establecer la opción antes mencionada; empero, las normas vigentes anteriormente lo que preveían es un derecho adquirido, referente a que para ser considerado no contribuyente bastaba que fuera una asociación o sociedad civil dedicada a la enseñanza y que no tuviera una finalidad de lucro, por lo que al agregarse un nuevo elemento, que se tenga la autorización para recibir donativos deducibles, para seguir teniendo esa calidad vulnera el principio de irretroactividad.

**Agravio segundo.** Se argumenta que en la sentencia recurrida no se hace un estudio de constitucionalidad conforme a lo planteado en el segundo concepto de violación, toda vez

que se limita a sostener que los sujetos a quienes va dirigida la norma reclamada sí se encuentran en la ley; sin embargo, tal tema no fue lo que efectivamente se planteó en la demanda de amparo.

Que ello es así, ya que en el segundo concepto de violación lo que se sostuvo fue que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgrede el principio de legalidad tributaria, en tanto que deja al arbitrio del causante, así como de la autoridad, uno de los elementos de las contribuciones, como es el relativo al sujeto, pero no así si en la ley se encuentran establecidos los requisitos para diferenciar a los contribuyentes de los no contribuyentes, para efectos del impuesto sobre la renta.

Que la quejosa controvierte la constitucionalidad de las normas reclamadas a partir de que el legislador condicionó a la obtención de la autorización para recibir donativos deducibles, la calidad de contribuyente o no de las personas morales, que se dediquen a la enseñanza y que no persigan un fin de lucro; asimismo, se sostuvo que se dejó al arbitrio del particular y de la autoridad determinar si es o no contribuyente del impuesto sobre la renta, derivado de la obtención o no de la citada autorización.

Aduce que en el fallo sólo se decidió que el precepto reclamado sí establece los elementos esenciales del tributo, al señalarse la manera en la que se determinará quienes son o no contribuyentes del impuesto, pero no si se deja al arbitrio de la autoridad o de los particulares determinar quiénes serán o no sujetos del impuesto.

Que el Juez de Distrito pasa inadvertido que la norma reclamada no establece claramente quienes serán los sujetos y quienes no estarán obligados al pago del impuesto, como sí lo establecían los artículos 93 y 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.

Que lo decidido en el fallo recurrido fue que los elementos de las contribuciones se encuentran en el precepto legal impugnado, pero ello no fue la *litis* que efectivamente se planteó, pues lo que se dijo en la demanda de amparo fue que se deja al arbitrio de la autoridad como de los particulares si es o no contribuyente del impuesto sobre la renta.

Precisa que en la demanda de amparo también se sostuvo que el legislador dejó al arbitrio de la autoridad determinar quién es sujeto del impuesto sobre la renta y quién no lo es, ya que en caso de que se otorgue la autorización para recibir donativos deducibles no será considerada como contribuyente del impuesto sobre la renta, pero para quienes no se les otorgue

esa autorización sí se les considerará como contribuyentes, lo que tampoco fue resuelto en la sentencia recurrida.

Que ello se debe a que en el fallo impugnado se decidió que no se transgrede el principio de legalidad tributaria, pues de los artículos 82 y noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece el factor que se aplicará si se considera o no contribuyente, lo que no tiene relación con el argumento de la quejosa.

Que en el caso, el legislador erróneamente condicionó la calidad de sujeto obligado o no, para efectos del impuesto sobre la renta, al hecho de obtener una autorización para recibir donativos deducibles, lo que conlleva a un margen de arbitrariedad que permite que sea la autoridad o el particular quienes determinen si son o no sujetos del impuesto sobre la renta, por la falta de precisión en la ley, lo que pasó inadvertido el Juez de Distrito al dejar de resolver la *litis* efectivamente planteada.

**Agravio tercero.** Sostiene que en la sentencia recurrida no se hizo el análisis de la *litis* efectivamente planteada en el tercero concepto de violación, en el que se hizo valer que se vulneraba el principio de equidad tributaria, en tanto que el legislador al condicionar la calidad de contribuyente o de no contribuyente a la obtención de la autorización para recibir



donativos deducibles, se daba un trato desigual entre los sujetos que reciban esa autorización y quiénes no.

Que el legislador no puede otorgar un trato desigual a contribuyentes que son iguales ante el objeto del impuesto sobre la renta, sustentando dicho trato en la obtención de una autorización para recibir donativos, cuando el recibir o no donativos no es un aspecto relacionado con la actividad desarrollada por las sociedades o asociaciones civiles de enseñanza; sin embargo, en el fallo impugnado lo que se decidió fue que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulneraba el principio de equidad, en tanto que no hacía ninguna distinción entre las sociedades y asociaciones civiles, aduciendo que podrán realizar el trámite para la obtención de la autorización.

Que la decisión del Juez de Distrito radicó en que las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza pueden realizar el trámite ante la autoridad hacendaria para obtener la autorización para recibir donativos; empero, la distinción que se hizo valer no descansó en que una u otra no pudieran obtener la citada autorización, sino que derivado del resultado del trámite, pues aun cuando ambas se dedican a la enseñanza, en caso de no obtener dicha autorización se consideraría como contribuyente del impuesto

sobre la renta, pero en caso de conseguirla no se tendría como contribuyente de ese impuesto.

Expresa que en atención al criterio del Juez de Distrito, en caso de que se cuente con la autorización para recibir donativos no se transgrediría el principio de equidad tributaria, lo que implica que en caso de no contar con dicha autorización sí se contravendría dicho principio constitucional, lo que genera, incluso, confusión a la quejosa.

Que los criterios en que se apoya la sentencia recurrida benefician a los argumentos de la quejosa, ya que para el trato diferenciado que se advierte del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no existe justificación objetiva y razonable para establecer la diferencia de trato entre contribuyentes que son iguales ante el objeto del impuesto.

**Agravio cuarto.** Se considera que contrario a lo decidido por el Juez de Distrito, el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce sí vulnera el principio de seguridad jurídica, así como el principio de progresividad.

Que lo anterior se debe a que la sentencia recurrida partió de una premisa incorrecta, al establecer que la adición de un requisito al texto establecido en la Ley del Impuesto sobre la

Renta abrogada, no transgrede los derechos fundamentales antes mencionados, pues contrario a ello la adición de tener autorización para recibir donativos deducibles limita el derecho de la quejosa de ser considerada como no contribuyente del citado tributo.

Asimismo, sostiene que fue el legislador quien concedió la prerrogativa de no ser considerada la quejosa como no contribuyente por dedicarse a la enseñanza y no perseguir un fin de lucro, lo que genera un derecho adquirido; no obstante, la norma reclamada es totalmente regresiva, ya que al requerir la obtención de una autorización para recibir donativos deducibles, se condiciona la calidad de no contribuyente, cuando anteriormente se encontraba plenamente reconocida.

Que aun cuando la norma reclamada no establecen, *per se*, que las asociaciones y sociedades civiles dedicadas a la enseñanza serán consideradas como no contribuyentes, el que establezca que la condicionante en comento es suficiente para considerarla regresiva, ya que limita el derecho de que no se le reconozca por parte de la autoridad como contribuyente del impuesto sobre la renta.

Se expone que es irrelevante la justificación que se dio en la exposición de motivos y que se tomó en cuenta en el fallo recurrido, ya que si el Estado pretende ejercer un mayor control

sobre los contribuyentes, pues eso es materia del ejercicio de facultades de comprobación, pero ello no tiene que ver con justificar la emisión de normas regresivas que transgreden los derechos fundamentales.

Agrega que el juez de Distrito estaba obligado a analizar el contenido y alcance de los derechos fundamentales a partir del principio pro persona, en virtud del cual debe acudir a la norma que mayormente protege los derechos fundamentales.

Que no se advierte que el Estado mexicano haya emitido el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para lograr la plena efectividad de los derechos de las normas económicas y sociales, sino que es regresiva de los derechos que entraron al patrimonio de la quejosa.

**CUARTO. Análisis de las causales de improcedencia.**

La autoridad responsable, el Presidente de la República formula en sus agravios primero y segundo argumentos que se encuentran relacionados, por lo que su estudio se hace de manera conjunta.

- En el **primer agravio** se expone que es incorrecto el análisis que hace el Juez de Distrito de la causal de improcedencia prevista en la fracción XII del artículo 61 de la Ley de Amparo, en virtud de que la quejosa no demostró el

primer acto de aplicación de la norma reclamada, en tanto que tiene la calidad de una norma heteroaplicativa.

Que al reclamarse la inconstitucionalidad del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta exhibe diversas documentales, pero con ellas la quejosa no demuestra que se trata del primer acto de aplicación y que hubiera sufrido un menoscabo en su esfera jurídica, pues no hay certeza de que esté tributando conforme al Título II de la esa ley, o bien, se le haya negado la autorización para recibir donativos deducibles.

- En el **segundo agravio** se aduce que con la exhibición de diversas pruebas por la quejosa, no demuestra de manera indubitable el acto concreto de aplicación del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que sí se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción XII del diverso 61 de la Ley de amparo.

Que con los medios de prueba que la quejosa exhibe no se demuestra se le haya negado la autorización para recibir donativos deducibles o que esté tributando en el Título II de la esa ley, por lo que no se demuestra la aplicación de la norma reclamada ni la afectación a su esfera jurídica que ésta le produce.

Que con el acta constitutiva de la quejosa y con el reconocimiento oficial de validez para prestar servicios de enseñanza, se demuestra sólo la creación de la quejosa y su objeto social, pero ello no es suficiente para demostrar que su esfera jurídica fue menoscaba con la norma reclamada; además, respecto de las restantes documentales se tiene que se trata de copias simples las que son insuficientes para demostrar el interés jurídico de la quejosa.

Los argumentos antes sintetizados son **inoperantes**, toda vez que con esos argumentos la autoridad responsable no combate las consideraciones que sustentan la sentencia del Juez de Distrito.

Para demostrar el aserto anterior conviene tener en cuenta, en primer lugar, que en la sentencia recurrida se sostuvo que la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce era una norma que tenía la calidad de ser autoaplicativa.

Llegó a esa conclusión, ya que *“... se trata de una disposición que, acorde con el imperativo en ella contenido, vincula al particular para que en el caso de que éste pretenda ser considerado como no contribuyente, cumpla con su contenido a partir del inicio de su vigencia; esto es, desde su sola entrada en vigor modifica la situación jurídica que guardan*

*las instituciones de enseñanza mencionadas, sujetándolas a los requisitos ahí referidos para que tengan el carácter de no contribuyentes para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”.*

*Además, decidió que “... del contenido de la porción normativa reclamada, para ser considerado como no contribuyente para efectos de la ley en comento, basta que el gobernado tenga el carácter de sociedad o asociación civil que se dedique a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, o sea una institución creada por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, pero sujeto al requisito de que las instituciones estén autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta...”.*

Sin embargo, la autoridad responsable lejos de controvertir esas decisiones –es decir, de expresar por qué a su criterio el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no afectaba a las instituciones de enseñanza desde su entrada en vigor, ya que desde ese momento para no ser consideradas como no contribuyentes del impuesto deben contar con autorización para recibir donativos– se limita a sostener sin mayor argumento que la citada norma tiene la calidad de heteroaplicativa.

Es decir, los argumentos de la recurrente adhesiva no van encaminados a desvirtuar las consideraciones que sustentan la sentencia impugnada, en cuanto a establecer el porqué de la naturaleza autoaplicativa de la norma reclamada; de ahí que deba calificarse de inoperante.

De igual manera ocurre con los restantes argumentos por los que aduce que con las pruebas exhibidas por la quejosa no se demostró la afectación a su esfera jurídica por tratarse, algunas, de copias simples.

En el fallo impugnado se determinó que se había demostrado que la quejosa presentó el veinte de febrero de dos mil catorce una declaración del período de enero de esa anualidad, en la que se le sujetó a la mecánica de tributación en materia de impuesto sobre la renta, por lo que se decidió que contaba con interés jurídico para promover el juicio de amparo.

Asimismo, expresó que las pruebas consistentes en: i) la impresión de la cédula de identificación fiscal de diecisiete de octubre de dos mil doce, impresión de la cédula de identificación fiscal; ii) la impresión de cédula de identificación fiscal de once de febrero de dos mil catorce, en la que se observa la obligación de *“Presentar la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta (ISR) de personas morales”*; y, iii)



impresión de acuse de recibo de la *“DECLARACIÓN PROVISIONAL O DEFINITIVA DE IMPUESTOS FEDERALES”*, correspondiente al mes de enero de dos mil catorce; iv) el *“ACUSE DE ACTUALIZACIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES”* de fecha *“17 de octubre de 2012”*, entre otras, eran aptas para acreditar su contenido.

Lo anterior, a partir de que en ellas se contenía el sello digital que las validaba como auténticas, y para lo cual se apoyó en la jurisprudencia 2a./J. 24/2008 de rubro: ***“DECLARACIÓN PRESENTADA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE RECIBO CON SELLO DIGITAL. LA CONSTANCIA IMPRESA O SU COPIA SIMPLE SON APTAS PARA ACREDITAR LA APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES EN QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ”***, emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal.

Sin embargo, esas consideraciones no son atacadas por la recurrente, sino que se limita a sostener que no debe dársele valor probatorio a esas probanzas, entre otras, porque son sólo copias simples.

No obstante, la recurrente pasa inadvertido que la valoración que se hizo de esas pruebas no fue porque se trata de copias simples, sino que en ellas estaba contenido el sello digital que las avala como válidas, sin que tal aspecto sea

desvirtuado a través de los agravios que formula la autoridad responsable.

Consecuentemente, el que se trate o no de copias simples no es el aspecto que generó ánimo de convicción en el juzgador, por lo que es intrascendente que en esta instancia se haga un análisis como el que solicita la autoridad responsable; se reitera, ello se debe a que lo que generó convicción en el Juez de Distrito fue que esas pruebas contienen un sello digital que las válida, sin que eso sea desvirtuado.

Máxime, cuando tampoco se desvirtúa que para el Juez de Distrito, con las documentales antes relatadas, se demuestra que la quejosa se ubicó en los extremos que persigue a través del juicio de amparo; es decir, que aun cuando no tenga la autorización para recibir donativos deducibles debe considerársele como no contribuyente y no excluirla por ese motivo, como se hace mediante la norma reclamada.

Por otro lado, tratándose de las copias certificadas del instrumento notarial y las constancias de validez de estudios que ofreció la quejosa, tanto la recurrente como el Juez de Distrito coinciden en lo que se demuestra con ellas; es decir, que la quejosa se dedica a la prestación del servicio de enseñanza.

En esa medida, si los agravios de la autoridad responsable no están encaminados a desvirtuar las consideraciones que sustentan el fallo recurrido, en cuanto al alcance probatorio de las documentales que exhibió la quejosa con sello digital; entonces, tales proposiciones deben calificarse de inoperantes.

Dada la conclusión que se alcanza en este recurso de revisión, no se procede a sintetizar los restantes agravios formulados en el recurso de revisión adhesiva.

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

#### **I. Derechos adquiridos de la quejosa.**

En parte del primer agravio, se expone que la norma reclamada transgrede el derecho adquirido de ser considerada a la quejosa como no contribuyente del impuesto sobre la renta, en tanto que la norma anterior que regía su actuar así se lo había reconocido; además, que la disposición reclamada establece una opción, por lo que en su caso, es ésta la que prevé una mera expectativa de derecho.

Los argumentos antes sintetizados son **infundados**, pues la norma reclamada no vulnera el principio de irretroactividad de la ley, en tanto que no afecta ningún derecho adquirido por la quejosa.

A fin de analizar de demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que al analizar el artículo 14 constitucional esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad de las normas jurídicas está referida al legislador en cuanto a la expedición de las leyes, pero también a las autoridades que se encargan de aplicarlas; asimismo, para analizar los casos de retroactividad de las normas este Alto Tribunal ha acudido a dos teorías principalmente, como son: la teoría de los derechos adquiridos, como la teoría de los componentes de la norma.

En la primera de esas teorías, que es sobre la que nos ocuparemos, se distinguen dos conceptos para definir la transgresión al principio de irretroactividad de las normas, como son: el derecho adquirido y la expectativa de derecho.

El derecho adquirido es aquél que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico; por su parte, la expectativa de derecho es la pretensión o esperanza de que se

realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho.

En esa medida, sólo se va a afectar el principio de irretroactividad constitucionalmente reconocido, cuando la norma reclamada afecte derechos adquiridos, pero no así cuando repercuta en meras expectativas; lo anterior, pues los primeros deben regirse conforme a las disposiciones vigentes cuando se gestaron y se incorporaron al patrimonio de la persona, en tanto que si se trata de una expectativa, la nueva ley sí puede modificarla, en tanto que no ha nacido el derecho y, por ende, no se ha incorporado en el patrimonio de las personas.

Ahora bien, siguiendo esa línea de pensamiento, tributar en un régimen fiscal determinado de forma permanente, o bien, la calidad de los sujetos frente a la hacienda pública no es un aspecto que pueda regirse por la teoría de los derechos adquiridos, ya que las personas no puede incorporarse a su patrimonio una forma de tributar o de ser considerado de una forma específica ante los ordenamientos tributarios.

En efecto, esta Suprema Corte estableció que no es posible reconocer la aplicabilidad de la teoría de los derechos adquiridos, en el sentido de que las personas pueden tributar de manera indefinida de una forma ya establecida, es decir, que

las leyes fiscales que se expidan con posterioridad no puedan regular los regímenes fiscales existentes antes de su entrada en vigor.

Por el contrario, este Alto Tribunal sostuvo que el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la Constitución General le confirió, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente y, cuando las incrementa hacia el futuro, es patente la no afectación a situaciones acaecidas con anterioridad, por lo que los particulares no pueden aducir que se vulnera el principio de irretroactividad, debido a que no tienen un derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base gravable o tasa, en la medida en que contribuir al gasto público es una obligación de los gobernados y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente<sup>8</sup>.

Se dice lo anterior, pues esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario es el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con

---

<sup>8</sup> Tal como se advierte de la jurisprudencia P./ 105/99, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 27, que lleva pro rubro y texto los siguientes: **“CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD.** Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente”.

un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo<sup>9</sup>.

Así, conforme a la luz del principio de generalidad, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir; además, que los beneficios fiscales –como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros– no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas

---

<sup>9</sup> Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General.

En ese sentido, si el legislador adopta una decisión de aumentar las tasas aplicables a las contribuciones, cambiar los regímenes fiscales, incluso, derogarlos, o bien, modificar los elementos esenciales de las contribuciones hacia el futuro, ello no trastoca el principio de irretroactividad de la ley, ya que –como se dijo– no constituye un derecho adquirido por las personas el sujetarse siempre a las mismas reglas de tributación, pues éste en momento alguno se incorpora a su esfera patrimonial.

Es así, que esta Primera Sala ha sostenido que ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos no aplica en materia tributaria a nivel de leyes, considerar lo contrario equivaldría desconocer la realidad económica, financiera y social que envuelve al país, en el sentido de que las personas pueden tributar de manera indefinida de una forma ya establecida, ya que a partir de la vigencia de esas normas es que comienzan a aplicarse a las personas, pues no es válido sostener que hubieran adquirido el derecho para regirse por las normas tributarias de la misma forma y en los mismos términos que lo hacían conforme a la legislación anterior.



Robustece lo anterior, por el criterio que informa, la tesis 1a. CXXVIII/2010 de rubro: **“RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY”<sup>10</sup>.**

Efectuadas las precisiones anteriores, debe tenerse en cuenta que el artículo 95, fracción X<sup>11</sup>, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada disponía cuáles eran las personas morales que se consideraban que no perseguían fines de lucro, considerando como tales a las sociedades y asociaciones civiles que se dedicaban a la enseñanza.

---

<sup>10</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, diciembre de 2010, página 170, de texto siguiente: “El citado principio contenido en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la irretroactividad de los efectos de una ley, entendida en el sentido de que ésta no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable en materia tributaria. En ese tenor, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una prelación en la forma en que los contribuyentes deben aplicar los métodos para determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y los montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, no transgrede el citado principio constitucional. Lo anterior es así, ya que es a partir de la fecha de su vigencia cuando el contribuyente debe aplicar, en primer término, el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando constate que éste no sea el apropiado, puede utilizar cualquier otro método previsto en el indicado precepto legal, para determinar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se hicieron o no a precios de mercado, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente el derecho a utilizar, sin limitación alguna cualquiera de los métodos que prevé el referido artículo 216, ya que como se señaló, tratándose de la materia tributaria no es válido sostener que los contribuyentes hubiesen adquirido el derecho para determinar los precios de transferencia de la misma forma y en los mismos términos en los que lo hacían conforme a la legislación anterior”.

<sup>11</sup> “**Artículo 95.** Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

(...)

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

Así, cuando entra en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta en dos mil catorce, el supuesto de las personas morales que se consideran como no contribuyentes se encuentra contenido en el artículo 79, y en su fracción X<sup>12</sup> precisa que tienen esa calidad –entre otros– las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, tal como lo disponía el numeral 95 antes citado.

A ese numeral 79 se le agregó que las personas antes mencionadas tendrán esa calidad, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

En atención a lo anterior, aun cuando es cierto que antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, para considerar como no contribuyente a las instituciones de enseñanza no se establecía que éstas tendrían ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en términos de esa ley; ello no significa que se vulnere el principio de irretroactividad de la ley a la luz de la teoría de los derechos adquiridos.

---

<sup>12</sup> “**Artículo 79.** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

(...)

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

Ello se debe a que, como antes se dijo, los contribuyentes no adquieren el derecho a tributar siempre en los mismos términos en que lo venían haciéndolo, ya que el legislador tiene expedita su facultad de modificar ejercicio con ejercicio las leyes tributarias, en tanto que las modificaciones a esas normas no deben afectar situaciones, hechos o consecuencias acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor.

Esto es, por un lado, la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no pretende regular las situaciones acaecidas en ejercicios anteriores a su entrada vigor; de ahí que no pueda calificarse a esa norma de retroactiva ni de transgresora de los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídicas.

Pero además, por otro lado, la norma reclamada tampoco es retroactiva en atención a que, dada la facultad constitucional con la que cuenta el legislador de modificar anualmente las leyes tributarias y la obligación constitucional que tienen los habitantes del país de contribuir al gasto público, las personas no adquieren un derecho para tributar de cierta manera para siempre.

Por tanto, contrario a lo que aduce la recurrente, el que antes de la norma reclamada la quejosa fuera un no

contribuyente sin ser considerada como instituciones autorizadas para recibir donativos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ello no significa que hayan adquirido un derecho para ser considerada por siempre como un no contribuyente, pues no es válido sostener que los contribuyentes han adquirido ese derecho, dado que en materia tributaria no se incorpora a su patrimonio el tributar bajo un mismo régimen fiscal determinado.

En ese sentido, al margen de que la quejosa tuviera o no una expectativa, lo cierto es que no tiene un derecho adquirido para ser considerada para ejercicios posteriores a dos mil catorce como un no contribuyente; por tanto, es infundado el agravio que nos ocupa, pues el legislador válidamente puede modificar los regímenes fiscales hacia el futuro que no afecten situaciones ya acaecidas, además de que la quejosa no puede aducir la transgresión de un derecho que, como se dio, no tiene incorporado a su esfera jurídica.

## **II. Vulneración al principio de equidad tributaria.**

En el tercer agravio se expone que, en el fallo recurrido no se analizó la *litis* efectivamente planteada respecto a la transgresión al citado principio, pues lo que se propuso fue que el legislador otorga un trato desigual a contribuyentes que son iguales ante el objeto del impuesto sobre la renta, sustentando

dicho trato en la obtención de una autorización para recibir donativos.

Tales proposiciones son **fundadas**, pues en el fallo recurrido no se analizó la constitucionalidad de la norma a partir del tópico propuesto por la quejosa, sino que después de analizar los alcances del principio de equidad tributaria, decidió que la norma reclamada parte de considerar a todas las personas morales con fines no lucrativos y que se dediquen a la enseñanza, podrán realizar el trámite correspondiente ante la autoridad hacendaria, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

En efecto, en la sentencia recurrida, se decidió en lo que nos interesa, lo siguiente:

- Que no existe desigualdad entre las sociedades o asociaciones civiles que amerite un trato inequitativo, pues la hipótesis legal que se analiza, parte de que todas las personas morales con fines no lucrativos, y que se dediquen a la enseñanza, podrán realizar el trámite correspondiente ante la autoridad hacendaria, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

- Que de lo anterior se advierte que se está ante la presencia de situaciones en las que se otorga el mismo

tratamiento a ese tipo de entidades, en la medida en que las asociaciones con fines no lucrativos, que realicen exclusivamente la actividad de enseñanza, para ser consideradas como donatarias autorizadas, se les está ofreciendo idéntico tratamiento.

- Que no se desprende del contenido de la norma reclamada que un trato desigual, pues se dirige a todas; además, el que las agrupaciones enunciadas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sean en su mayoría sociedades o asociaciones civiles, eso no las hace idénticas en sus fines y actividad, por lo que no pueden ser tratados de igual modo en materia tributaria.

- Que el legislador se encuentra facultado para incorporar al régimen general de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta a las sociedades, asociaciones o instituciones con fines no lucrativos y dedicadas a la enseñanza, en atención a exigencias de política fiscal, sin que con ello se afecten sus derechos, máxime que es obligación de todos contribuir al gasto público.

- Que si para efectos de obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, se deben cumplir con los requisitos que establece el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta evidente que se otorga el

mismo tratamiento a todas las sociedades o asociaciones de carácter civil, con fines no lucrativos y que se dediquen a la enseñanza.

Como se advierte de esa reproducción, en la sentencia recurrida no se analizó el tópico de la quejosa efectivamente propuso, consistente en que se daba un tratamiento fiscal diverso entre las sociedades y asociaciones que se dedican a la enseñanza a partir de la autorización para recibir donativos deducibles.

Lo anterior, pues el fallo recurrido se resuelve que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no hace distinción en cuanto a las sociedades o asociaciones civiles de enseñanza, en cuanto a que cualquiera de ellas puede acceder a obtener la autorización para recibir donativos deducibles, en tanto que el principio de equidad tributaria implica otorgar el mismo trato en igualdad de circunstancias.

Sin embargo, como se hace notar con la síntesis de sus consideraciones, no se dedica a analizar puntualmente el tópico mencionado en el párrafo que antecede, es decir, si el legislador otorga un trato discriminatorio entre instituciones de enseñanza a partir de la obtención o no la autorización para recibir donativos deducibles; de ahí que sea fundado el agravio que nos ocupa, en cuanto a que el Juez de Distrito no abordó

de forma correcta la *litis* que se le planteó en cuanto a que artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de equidad tributaria.

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 al segundo concepto de la demanda de amparo.

#### **Análisis del tercer concepto de violación.**

Los argumentos propuestos en la demanda de amparo tendentes a demostrar la transgresión al principio de equidad tributaria son **infundados**, como se demuestra a continuación:

Para demostrar lo anterior, debe tenerse presente que el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal determinó que el principio de equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, por lo que si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para



ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Adicionalmente, sustentado que dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo<sup>13</sup>.

Por otro lado, esta Primera Sala ha sostenido que, dado el análisis que debe hacerse del principio fundamental de igualdad, o bien, de equidad en materia tributaria, en ciertos casos no es posible realizar distinciones, mientras que en otros supuestos estará permitido o incluso exigido constitucionalmente, y que cuando la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos o personas, se requiere analizar: i) si la distinción descansa en una base objetiva y razonable o es una discriminación constitucionalmente vedada; ii) la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador; iii) si se cumple con el requisito de la proporcionalidad; y, iv) establecer en cada caso el referente sobre la cual se predica la igualdad<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> 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"**.

<sup>14</sup> Tal como se advierte de la 1a./J. 55/2006 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, que leva por rubro y texto los siguientes: **"IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO"**

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

---

**CONSTITUCIONAL.** *La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”.*

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

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

Cosa distinta pasa en aquellos casos en los que el legislador tiene una limitada discrecionalidad, pues en esos supuestos el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, tal como es el caso de alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1 constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente

contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad debe hacer un análisis estricto, es decir, debe existir una motivación reforzada por parte del creador de la norma<sup>15</sup>.

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

En el caso, el tópico de inequidad recae en el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, por lo que procede a analizarse.

---

<sup>15</sup> Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) publicada en el Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1462 de rubro y texto siguientes: **"IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello".

El artículo 79 establece los sujetos que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran como no contribuyentes. Así, la fracción X<sup>16</sup> de ese numeral dispone que tienen esa calidad –entre otros– las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Por su parte, dada la íntima relación con la norma reclamada, se tiene que la fracción XXIII del artículo noveno transitorio<sup>17</sup> dispone que las instituciones de enseñanza que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles deberán cumplir con las obligaciones establecidas para el régimen general de ley establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que deberán determinar el

---

<sup>16</sup> **“Artículo 79.** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

(...)

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

<sup>17</sup> **“Artículo noveno.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

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

remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

Bajo ese mismo orden de ideas, debe tenerse en cuenta al artículo 82<sup>18</sup> de la Ley del Impuesto sobre la Renta el que

---

<sup>18</sup> **Artículo 82.** Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme a las disposiciones antes mencionadas, los sujetos a quienes se les califica de no contribuyentes son aquellos que realizan actividades exclusivamente, entre otras, de enseñanza; es decir, no por el hecho de ser una sociedad o asociación privada que preste servicios de enseñanza debe

---

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

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

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

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

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

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

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

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

considerarse como un no contribuyente, sino que es necesario que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

Esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir,



en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo<sup>19</sup>.

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

Ello implica que el estudio diferenciador que se haga de las normas reclamadas no debe hacerse de una forma estricta,

---

<sup>19</sup> Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

sino como se ha venido sustentando, debe hacerse un análisis laxo, a efecto de no intervenir en la libertad configurativa que en materia tributaria goza el legislador, de tal manera que basta con advertir que existe razón constitucionalmente válida para el establecimiento de la medida, a efecto de concluir que no se vulnera el principio de equidad tributaria.

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

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

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

- La evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de

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

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

- Es importante mencionar que aquellas sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos que a la entrada en vigor de la nueva Ley del

Impuesto sobre la Renta transiten al Título II y obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes, considerarán que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

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

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

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

**morales no contribuyentes se abstengan de perseguir fines preponderantemente económicos**, ya que, de lo contrario, se colocarían en el supuesto de causación del ISR al obtener ingresos gravables por **los que otras personas morales sí se encuentran obligadas al pago correspondiente**.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bajo ese esquema, la medida dada por el legislador para obtener la finalidad que persigue es constitucionalmente válida, sin que –como lo pretende la quejosa– este Alto Tribunal deba



analizar si existen otras medidas viables que sean menos gravosas, o bien, cuyas cargas son menos perjudiciales para las instituciones de enseñanza.

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

Consecuentemente, como antes se dijo, la proposición que plantea la quejosa es infundada, pues la norma reclamada no transgrede el principio de equidad tributaria, ya que encuentra su asidero en una justificación constitucionalmente válida e idónea con el fin perseguido por el legislador.

### **III. Transgresión al principio de legalidad tributaria.**

En el segundo agravio se expone que, contrario a lo resuelto en el fallo recurrido, el análisis que debió hacerse del principio en comento era a partir de la autorización para realizar donativos deducibles, además de que las normas reclamadas sí vulneran el principio de legalidad tributaria, ya que la

condicionante de la autorización para recibir donativos a efecto de ser el sujeto pasivo queda al arbitrio ya sea de la autoridad administrativa, o bien, del particular y no el legislador federal.

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

En principio, debe tenerse en cuenta que en la sentencia recurrida, se decidió en lo que nos interesa, lo siguiente:

- Que la adición de contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no fomenta el comportamiento arbitrario o caprichoso de la autoridad exactora, por lo que el particular cuenta con la certidumbre jurídica y económica sobre cómo se ubicará ante esa hipótesis normativa, es decir, ante su calidad de asociación, sociedad o institución sin fines lucrativos y que se dedica a la enseñanza para contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley y, por ende, qué factor determinará si será considerada como contribuyente o no, en virtud de la situación jurídica en que se encuentre o pretenda ubicarse.

- Que la adición del requisito de contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituye un requisito que dé pie

a que quede al arbitrio de la autoridad administrativa o del gobernado determinar si el particular es o no contribuyente del impuesto sobre la renta.

- Que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no infringe el principio de legalidad tributaria, pues dicha norma establece a qué personas morales se refiere y qué requisito comprende ésta, para determinar quiénes no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, ello en relación con los diversos 82 y noveno transitorio, fracción XXII, de esa ley.

Como se advierte de esa reproducción, en la sentencia recurrida no se analizó el tópico de la quejosa efectivamente propuso, como es si quedaba o no al arbitrio de los causantes o de la autoridad la calidad de los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta.

En efecto, el fallo recurrido se limita a sostener que de los artículos 79, fracción X, 82 y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende a qué personas morales se refiere y qué requisitos comprende ésta, para determinar quiénes no son contribuyentes del impuesto sobre la renta; sin embargo, no se dedica a analizar puntualmente, si el legislador condicionó a la obtención la calidad de contribuyente o no de las personas morales a la

autorización para recibir donativos deducibles, así como que dejó al arbitrio del particular y de la autoridad determinar si es o no contribuyente del impuesto sobre la renta, derivado de la obtención o no de la citada autorización.

De ahí que sea fundado el tópico que propone la quejosa, en cuanto a que el Juez de Distrito no abordó de forma correcta la *litis* que se le planteó, pues lo cierto es que en el fallo recurrido no se aprecia que se hayan analizó los tópicos de inconstitucionalidad del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a raíz de lo planteado por la quejosa.

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 al segundo concepto de la demanda de amparo.

#### **Análisis del cuarto concepto de violación.**

Los argumentos propuestos en la demanda de amparo tendentes a demostrar la transgresión al principio de legalidad tributaria son **infundados**, como se demuestra a continuación:

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado, con relación al principio de legalidad tributaria, que

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

Esto es, los elementos esenciales del tributo deben estar expresamente consignados en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, y para que el contribuyente pueda conocer, en todo momento, la forma cierta de contribuir al gasto público, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso.

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

En el caso, el reclamado artículo 79, fracción X, se encuentra dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, en el cual se regulan a los sujetos que no tienen fines de lucro.

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

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

A esa conclusión se arriba, en virtud de que el legislador precisó con toda claridad que, tratándose de las instituciones de

enseñanza que **no sean consideradas** para recibir donativos deducibles, deberán tributar en el Título II denominado “De las personas morales”; sin embargo, las sociedades y asociaciones de enseñanza que **sí sean consideradas** para recibir donativos deducibles tributarán conforme al Título III denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”.

En efecto, el primer párrafo del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que “... *Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, **deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles** en los términos de esta Ley...*”; es decir, de atender a la fracción X del numeral 79, en relación con el primer párrafo del diverso 82, se colige que el legislador estableció de manera clara y precisa que las sociedades o asociaciones de enseñanza que no sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deberán tributar en Título II de las personas morales.

Así, la exigencia que emana del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta más allá de referirse al acto de “autorizar” o a la “autorización”, en realidad recae en que las sociedades y asociaciones de enseñanza cumplan con los requisitos, establecidos en la citada ley, para ser consideradas

como instituciones que puedan recibir donativos deducibles y así puedan tributar en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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



La fracción I del citado artículo 82 prevé como uno de los requisitos para ser considerada como donataria autorizada, que se constituyan y funcionen **exclusivamente** como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI<sup>20</sup>, X<sup>21</sup>, XI<sup>22</sup>, XII<sup>23</sup>, XIX<sup>24</sup>, XX<sup>25</sup> y XXV<sup>26</sup> del artículo

---

<sup>20</sup> Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad.

<sup>21</sup> Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

<sup>22</sup> Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

<sup>23</sup> Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos que se dediquen a la promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía; al apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas; protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales, así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país; la instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas; y, el apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

<sup>24</sup> Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

<sup>25</sup> Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

<sup>26</sup> Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia y organizadas sin fines de lucro, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos dedicadas a las actividades siguientes: la promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; cívicas, enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; promoción de la equidad de género; apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; participación en acciones de protección civil; prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento

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

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

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

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

---

en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y, promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

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

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

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

e) Que debe mantenerse a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos

recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

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

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

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

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

Como se advierte de lo anterior, el legislador estableció una serie de requisitos para que una sociedad o asociación, como las de enseñanza, se consideren como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles; entonces, no es que la autoridad administrativa pueda definir qué sujetos pueden o no ser considerados como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, como tampoco queda en manos de los contribuyentes, pues los requisitos para tal fin están establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Consecuentemente, contrario a la afirmación de la quejosa, el elemento que determina si una institución de enseñanza va a tributar dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos” no se deja ni en las manos de la autoridad administrativa ni en la de los contribuyentes, en tanto que es en la citada ley en la que se prevén los requisitos precisos que las sociedades o asociaciones de enseñanza deben cumplir para ser

consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, de tal manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar certidumbre al gobernado.

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

**i)** La parte sustancial que de los ingresos de la institución a autorizar que debe constituir por aportaciones de Federación, entidades federativas o municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social.

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

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

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

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

**vi)** Los requisitos de control administrativo y de transparencia.

De lo antes expuesto, no se aprecia que la autoridad administrativa sea quien defina a qué sujetos debe reconocérseles la calidad de donatarias autorizadas, como lo pretende hacer valer la quejosa, sino que los requisitos para sean considerados como instituciones autorizadas para recibir donativos se encuentra en el Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que la referencia del legislador al Servicio de Administración Tributaria es para recopilar información y establecer medidas de control y supervisión de las instituciones que se consideren autorizadas para recibir donativos.

No pasa inadvertido que el acto de la emisión de la autorización, es decir, el documento en que se autoriza a la asociación o sociedad a recibir donativos que son susceptibles

de deducirse por el sujeto que realiza la donación, sí es emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

Debe tenerse en cuenta que los artículos 27, fracción I<sup>27</sup> (ubicado en el régimen general de las personas morales), y 151, fracción III<sup>28</sup> (ubicado en el régimen de las personas

<sup>27</sup> **Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

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

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

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

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

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

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

f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

<sup>28</sup> **Artículo 151.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

(...)

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

a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México



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

Así, a través de la regla I.3.9.2<sup>29</sup> de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, se dispone que el

---

*sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.*

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

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

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

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

*f) A programas de escuela empresa.*

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

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

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

*Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúe el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación...".*

<sup>29</sup> **"I.3.9.2.** El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y 151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

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

---

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

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

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

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

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

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

- a) La prevista en la regla 1.3.9.10. y la ficha de trámite 20/ISR denominada "Información para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación" contenida en el Anexo 1-A.*
- b) Haber presentado el dictamen fiscal simplificado correspondiente al ejercicio fiscal inmediato anterior, a que se refiere el artículo 32-A, fracción II del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y*
- c) La declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR.*

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

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

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

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

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

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

Asimismo, debe tenerse en cuenta que –por otro lado– los requisitos para que las sociedades y asociaciones de enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos, se encuentran en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice que “... *las personas morales con fines no lucrativos... **deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles**...*”; de ahí que aun cuando es la autoridad administrativa quien formalmente emite la “constancia de autorización para recibir donativos deducibles”, lo cierto es que no se deja en sus manos la determinación de qué sujetos tributarán en el Título III de las personas morales con fines no lucrativos, pues está en la ley los requisitos que deben cumplirse para que se cataloguen o sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

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

Lo antes expuesto implica que, el que la autoridad administrativa sea quien emita la “constancia de autorización para recibir donativos deducibles” tiene como efecto que por esa sola circunstancia se vulnere el principio de legalidad tributaria, en tanto que para acatar ese principio basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o las formalidades que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que impidan su actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los aspectos que inciden en sus cargas tributarias.

Sirve de apoyo a lo anterior, por el criterio que la informa, la tesis 1a. XXVII/2006 de rubro: ***“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LA DETERMINACIÓN, EL CÁLCULO O PUBLICACIÓN DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, NO CONSTITUYE POR SÍ MISMO UNA TRANSGRESIÓN A ESE PRINCIPIO***

**CONSTITUCIÓN”<sup>30</sup>, así como la jurisprudencia 2a./J. 111/2000 de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL”<sup>31</sup>.**

Aunado a lo anterior, aun cuando las instituciones de enseñanza son quienes presentan la solicitud para que se les expida la “constancia de autorización para recibir donativos

---

<sup>30</sup> Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, febrero de 2006, página 630, que lleva por texto el siguiente: “Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para calcular una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo. En ese sentido, el hecho de que una autoridad administrativa determine, calcule o publique alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución, no constituye por sí mismo una transgresión al principio constitucional mencionado, pues para acatarlo basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que -atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar- impidan su actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

<sup>31</sup> Visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 392, cuyo texto establece: “Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquella debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

deducibles” tampoco significa que se deja a su arbitrio decidir si desean o no ser sujetos del impuesto sobre la renta, pues lo que el legislador les permitió es definir cuál es el título de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el cual desean tributar, si es en el Título II del régimen general de las personas morales, o bien a través del Título III del régimen de las personas morales con fines no lucrativos.

Lo cual como se dijo en el apartado que antecede, se debe a que si las actividades de la asociación o sociedad son exclusivamente de enseñanza, o bien, se dedican a otras que se catalogan como actividades empresariales, tales como son: venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares; de ahí que, como se anunció, sean infundados los argumentos de la quejosa.

Consecuentemente, la intervención de la autoridad administrativa en la emisión formal de la “constancia de autorización para recibir donativos deducibles” no transgrede el principio de legalidad tributaria, como tampoco queda al arbitrio de los particulares, en tanto que es el legislador el que establece las exigencias a cumplir para calificar a una institución de enseñanza como una institución autorizada para recibir donativos; de ahí que las proposiciones de la quejosa deban calificarse de infundadas.

#### IV. Vulneración al principio de progresividad.

En parte del primer agravio, así como en el cuarto agravio, se aduce que se analizó de forma incorrecta el cuarto concepto de violación, en virtud de que el fallo recurrido partió de una premisa incorrecta, como es que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no vulnera el derecho adquirido que tenía de ser considerada como un no contribuyente, además de que la condicionante que establece impide que no se le reconozca la citada calidad.

La proposición antes sintetizada es **infundada**, pues es incorrecto que se transgreda el principio de progresividad, en su variante de no regresividad, a partir de considerar que la quejosa cuenta con un derecho adquirido de tributar siempre como no contribuyente.

El artículo 1<sup>32</sup> constitucional establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la

---

<sup>32</sup> **“Artículo 1.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias

Constitución General y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que en ella misma se establece.

Asimismo, ese numeral dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Con relación a ese último principio, que es el que nos ocupa, esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)<sup>33</sup>.

---

*sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”.*

<sup>33</sup> Como se aprecia de la tesis 1a. CXXXVI/2015 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, abril de 2015, Tomo I, página 516, de rubro y texto siguientes: **“PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU IMPACTO EN EL DESARROLLO EVOLUTIVO DE UNA DEFENSA ADECUADA Y EXCLUSIÓN DE PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA PENAL.**



Así, principio de progresividad, en su variante de no regresividad que es como lo combate la quejosa, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.

Por su parte, la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, como ya se ha dicho, establece se considerarán como “no contribuyentes” del impuesto sobre la renta, entre otros, las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así

---

*Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección. A su vez, por lo que respecta a los procedimientos judiciales, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que el debido proceso puede definirse como el conjunto de actos de diversas características que tienen la finalidad de asegurar, tanto como sea posible, la solución justa de una controversia, aunado a que uno de los fines fundamentales del proceso es la protección de los derechos de los individuos. Así, por la existencia del vínculo entre los Derechos Humanos y el procedimiento judicial, el principio de progresividad ha encontrado un contexto propicio para desarrollar un efecto útil. De manera que para lograr que el proceso cumpla con sus fines, el principio de progresividad ha tenido un desarrollo histórico evolutivo que generó un efecto expansivo en la incorporación normativa y jurisprudencial de nuevos derechos sustantivos para las partes en los procedimientos, atendiendo a la naturaleza de éstos. Un ejemplo claro del desenvolvimiento evolutivo y garantista del debido proceso es, sin duda, el proceso penal que, con motivo de los fallos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, progresivamente ha incorporado nuevos derechos sustantivos tanto para los imputados como para las presuntas víctimas. En el caso de los primeros, los derechos a contar con una defensa adecuada y la exclusión de la prueba ilícita, los cuales son parte de este importante desarrollo con fines protectores de la dignidad humana. Ahora bien, el desarrollo evolutivo de los derechos referidos ha sido posible porque tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los instrumentos internacionales en los que se contienen normas en materia de derechos humanos, son instrumentos vivos que han sido interpretados y aplicados a la luz de las circunstancias y necesidades actuales de protección de los derechos humanos. Esta perspectiva ha sido empleada por esta Suprema Corte con la finalidad de que las disposiciones normativas constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana”.*

como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos del citado ordenamiento.

Es decir, si las instituciones de enseñanza son consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles; entonces, se sujetarán al régimen fiscal establecido en el Título III denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”, pero si no son consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, ello implicará que se sujetarán al régimen general de ley contenido en el Título II conocido como “De las personas morales”.

Ahora bien, como ya se indicó en el primero de los apartados de este considerando el supuesto que actualmente se encuentra en la fracción X del artículo 79 se encontraba en el diverso 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, con la variante de que en la norma reclamada se establece que para que las instituciones de enseñanza tengan la calidad de no contribuyente del impuesto sobre la renta, se requiere que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley.

Asimismo, como se dijo al analizar el primer agravio de este recurso, la quejosa no adquirió derecho alguno a tributar en un determinado régimen para siempre, es decir, que en todo momento deba considerársele como no contribuyente del impuesto sobre la renta, dado que la norma anterior que regía su actuación (95, fracción X) así lo consideraba hasta antes de la entrada en vigor de la norma reclamada.

Consecuentemente, el argumento referente a que la norma reclamada transgrede el principio de progresividad, en su vertiente negativa de no regresividad, derivado de que afecta el derecho que adquirió la quejosa para que sea considerada como no contribuyente, encuentra sustento en una premisa equivocada, pues los gobernados no cuentan con un derecho adquirido de tributar de una misma forma y condición por el resto de su existencia.

Por el contrario, conforme al principio de generalidad tributaria que emana del artículo 31, fracción IV, constitucional, los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, están compelidos a contribuir al gasto público, por lo que las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo.

En ese sentido, se observa que la norma reclamada no limita derecho alguno de la quejosa que hubiera adquirido, pues

la quejosa no contaba con una prerrogativa perpetua de ser considerado como no contribuyente sin la posibilidad de que el legislador estableciera algún otro elemento para que se pueda seguir considerando que se tiene esa calidad.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el motivo de la reforma se debió a que las sociedades o asociaciones dedicadas a la enseñanza reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza, tales como son la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares.

Del proceso legislativo se advierte que la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativa a las instituciones privadas de enseñanza, no tiene como efecto dejar de apoyarlas de manera específica en cuanto hace a su actividad educativa, lo que persigue es que no abusen de su condición de no contribuyentes y reciban ingresos provenientes de otras fuentes que, propiamente, constituyen actividades empresariales.

Bajo ese esquema, se tiene que los tópicos que nos ocupan son infundados, pues si bien la norma reclamada exige a las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la

enseñanza para que sean “no contribuyentes”, deban ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que ello no vulnera el principio de progresividad en tanto que no tiene como derecho adquirido el que tributen en todo momento de una misma manera.

Asimismo, es inoperante el argumento de la quejosa en cuanto sostiene que el legislador contaba con otras medidas para ejercer un mayor control sobre los contribuyentes, ya que –por un lado– la quejosa no propuso tal tópico en su demanda de amparo, pero además –por otro lado– porque en atención a los principios democrático y de división de poderes, esta Suprema Corte ha sostenido que debe hacerse un estudio laxo que descansa en que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

De ahí que, este Alto Tribunal no tiene que analizar si existen otras medidas viables que sean menos gravosas, o bien, cuyas cargas son menos perjudiciales para las instituciones de enseñanza, ya que basta con decidir si la medida es objetiva y válida, aspecto que –como se dijo en apartados anteriores– sí se cumple en el caso.

Ello se debe a que la norma reclamada sí persigue una finalidad constitucionalmente válida, como es que sólo las

asociaciones y sociedades de enseñanza se consideren como no contribuyentes, sean aquéllas que presten única y exclusivamente servicios de enseñanza, sin que exista la posibilidad de que puedan realizar otras actividades que escapen de ese objetivo.

Por último, también es **inoperante** el tópico en el que la quejosa aduce que el Juez de Distrito debió analizar el asunto a la luz del principio pro persona.

Ello se debe a que 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.

Corroborar 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”<sup>34</sup>.**

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 la norma reclamada se llegó a la conclusión que no transgrede los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarios, así como el derecho fundamental de irretroactividad.

---

<sup>34</sup> 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 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”.

**SEXTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.**

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia. Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente.

Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006<sup>35</sup> de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**.

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

**RESUELVE:**

**PRIMERO. Se confirma la sentencia recurrida.**

---

<sup>35</sup> Consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición 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”.



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

**TERCERO.** Se declara sin materia el recurso de revisión adhesiva.

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