

AMPARO EN REVISIÓN: 904/2015
QUEJOSA: *****

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

Vo. Bo.

Ministro:

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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit, ***** , en representación de ***** , demandó el

amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Demandadas:

1. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.
3. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.
4. Secretario de Gobernación.
5. Director del Diario Oficial de la Federación.
6. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
7. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades antes señaladas del 1 al 5, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, promulgación, expedición, refrendo orden de publicación y publicación del *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*, vigente a partir del

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

Asimismo, de las autoridades señaladas en los numerales 6 y 7 la inminente aplicación y administración “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*”, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico los artículos 1, 9, 17, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 5, 6, 14, 16, 25, 31, fracción IV, 49, 74 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de trece de febrero de dos mil catorce, el Juez Segundo de Distrito en Materia de Amparo

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

Por acuerdo de once de noviembre de dos mil catorce se indicó que a partir de que 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 el Juzgado Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Saltillo, Coahuila, recibía el juicio de amparo remitido por el Juez Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit, y lo registró con el número de expediente *****.

Seguidos los trámites de ley, el nueve de enero de dos mil quince, se dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con los puntos resolutivos siguientes:

*“... PRIMERO. Se **SOBRESEE** en el presente juicio de amparo promovido por ***** , **Sociedad Civil**, en contra de los actos y autoridades responsables señaladas en los considerandos **quinto** y **séptimo** de esta ejecutoria, atendiendo a las razones asentadas en los citados considerandos.*

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE** a la persona moral la persona moral ** , en contra de los artículos 1º, 79, fracción X, y el artículo noveno transitorio, fracción XXII, todos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por los fundamentos y motivos precisados en el considerando **último** de esta sentencia constitucional.*

***TERCERO.** En observancia a la circular CAR 06/CCNO/2011, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, glósese después del presente fallo, el legajo que contenga las constancias de las actuaciones realizadas por este órgano jurisdiccional.*

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

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa¹ interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el tres de febrero de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa, de Trabajo y de Juicios Federales en Tepic, Nayarit.

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

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

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

¹ Folio 3 del cuaderno del recurso de revisión *****.

² Folio 501 del cuaderno del juicio de amparo.

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

⁴ *Ídem*. Folios 38 a 59.

⁵ *Ibidem*. Folio 60.

En la sesión correspondiente al dos de julio de dos mil quince⁶, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia, cuyos puntos resolutivos son los siguientes:

*“... PRIMERO. Este Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto Circuito, con residencia en Tepic, Nayarit, carece de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 1 y 79, fracción X, así como del diverso noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reclamado en el juicio de amparo indirecto *****.*

*SEGUNDO. En consecuencia, con testimonio de esta resolución y disco compacto que la contenga, envíese de la manera más atenta a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los autos del amparo en revisión ***** , y del juicio de amparo indirecto ***** del índice del Juzgado Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Nayarit, para lo que tenga a bien resolver en relación con la reserva de jurisdicción decretada en el último considerando del presente fallo...”.*

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de cuatro de agosto de dos mil quince⁷, 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*

⁶ *Ibidem*. Folios 147 a 167.

⁷ Folios 72 a 76 del tomo en que se actúa.

Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, por lo que se reservó el turno del asunto.

Asimismo, por auto de diecinueve de febrero de dos mil dieciséis⁸, se informó que en atención a la decisión adoptada en sesión privada de ocho de febrero de esa anualidad por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se crearon diversas comisiones, entre ellas la número 76 asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, ordenó la remisión del asunto a esa Comisión.

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

⁸ *Ídem.* Foja 107.

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamaron los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y su adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos el recurso de revisión principal y su adhesiva, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido⁹.

⁹ Cuaderno del recurso de revisión *****. Folios 150 y 151.

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

I. Antecedentes.

a) Mediante acta de veintiocho de abril de mil novecientos noventa y dos, pasada ante la fe del notario público número ***** de la ciudad de Tepic, Nayarit, se constituyó *****.

b) La Secretaría de Educación Media Superior, Superior e Investigación Científica y Tecnológica otorgó el reconocimiento de validez la a *****, a través de los oficios de veintisiete de enero de dos mil tres de licenciaturas en administración y en contaduría; de veinticuatro de agosto de dos mil cinco las licenciaturas en psicología, en mercadotecnia y en ciencias de la comunicación y la información; de once de septiembre de dos mil siete la licenciatura en derecho; de nueve de octubre de dos mil nueve las licenciaturas en arquitectura y “psicología con un enfoque educativo y laboral”, así como la “especialidad en gestión empresarial” y la maestría en administración; de dos de julio de dos mil nueve la licenciatura en “psicología con un enfoque laboral”; de dos de diciembre de dos mil diez la especialidades en mercadotecnia empresarial y en procuración y administración de justicia, así como la maestría en planeación fiscal; de veinticinco de enero de dos

mil once la maestría en derecho constitucional y amparo; de siete de septiembre de dos mil once se emite el reconocimiento oficial de estudio de “bachillerato general”; y de once de enero de dos mil trece de “especialidad en educación de la sexualidad” y “especialidad en psicología forense”.

c) El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, a través del cual entraron en vigor los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

- Que del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta quedan excluidos las sucesiones, el fideicomiso, la copropiedad, la sociedad conyugal, como personas jurídicas, ya que no se consideran ni personas morales ni personas jurídicas, lo que genera inequidad tributaria al no tratar igual a los iguales y desproporcionalidad tributaria, ya que excluye a esas unidades económicas de la carga tributaria.

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

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

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

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

- Que en virtud de una tasa fija, se vulnera el principio de proporcionalidad, en virtud de que los contribuyentes con mayores ingresos resienten la misma carga fiscal, que aquéllos que obtienen menores ingresos, lo que impide que se mida la capacidad de los sujetos en atención a sus condiciones particulares.

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

3. En el **tercer concepto de violación** se argumenta que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción

XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, por lo siguiente:

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

- Que no existe una razón válida para que se dé un trato diferente a las instituciones que prestan el servicio de enseñanza que no estén autorizadas para recibir donativos, en relación con aquéllas que sí están autorizadas, pues para prestar el servicio de enseñanza no se requiere recibir donativos, tal como se desprende de los artículos 54 y 55 de la Ley General de Educación.

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

- Que para cumplir con el principio de proporcionalidad de las leyes fiscales, proporcionalidad genérica, era necesario que el legislador estableciera por qué lo más adecuado era

mandar al régimen general a las instituciones de enseñanza a partir de la autorización para recibir donativos, lo que no ocurre así en el caso, por lo que se vulnera el principio de legalidad.

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

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

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

ajeno a la validación de los estudios de las instituciones de enseñanza.

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

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

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

- Que lo anterior se evidencia, en tanto que México adquirió el compromiso de fomentar y hacer patente el derecho a la educación a través del Pacto Internacional de los Derechos

Económicos, Sociales y Culturales, tal como se advierte de su artículo 13, en relación con lo sostenido por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en las observaciones generales número 13 de quince de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

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

- Que es un requisito constitucional para restringir un derecho el alcance y protección de los derechos humanos, que la medida adoptada no sea arbitraria; sin embargo, eso es lo que ocurre con lo que disponen los artículos reclamados, ya que restringen el derecho a impartir la educación a las instituciones de enseñanza, a partir de un componente que es ajeno a la naturaleza de la contribución.

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

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

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

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

6. En el **sexto concepto de violación** se aduce que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la

Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce transgreden el principio de legalidad tributaria, por lo siguiente:

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

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

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

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

- Que la situación anterior se pretendió corregir a través de la regla I.2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y su anexo 19, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, en el que se determina que las escuelas que pasan al título II no están obligadas a presentar la actualización económica y sus obligaciones fiscales, pero ello debió estar normado por el legislador, lo que demuestra la falta de lineamientos legales para la transición de los regímenes fiscales.

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

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

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

- Que al sólo exigir las normas reclamadas a las asociaciones o sociedades civiles que prestan servicios educativos la autorización para recibir donativos, con el fin de que puedan tributar en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviene el derecho fundamental de libertad de asociación, pues se coarta la posibilidad de crear asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la educación.

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

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

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

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

con la mencionada autorización, pasen a formar parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

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

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

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

- Es **fundada** la causa de improcedencia referente a los actores reclamados del Secretario de Gobernación y del Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, relativos al refrendo y publicación de las normas reclamadas, ya que no se controvierten esos actos por vicios propios.

- Es **fundada** la causal de improcedencia referente a la falta de interés jurídico de la quejosa para reclamar los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que para su impugnación se requiere de un acto de aplicación de

esas normas, por lo que al no existir en la especie esas disposiciones no le causan una afectación a su esfera jurídica.

- Es **infundada** la causal de improcedencia referente a que los artículos 1, 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no le causan una afectación a la quejosa, sino hasta que haya presentado la declaración del ejercicio de dos mil catorce, sin embargo, esas normas tienen la naturaleza de ser autoaplicativas, por lo que al ser la quejosa una institución de enseñanza dada de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, desde su entrada en vigor le genera una afectación, por lo que en su contra sí procede el juicio de amparo.

- Es **infundada** la causal de improcedencia en el que se dice que no pueden concretarse los efectos del amparo que llegase a concederse, ya que de ser inconstitucionales las normas reclamadas el efecto del amparo sería que continúen en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que sea considerada como no contribuyente.

- Que es **infundada** la causal de improcedencia relativa a que las personas morales, como la quejosa, no cuenta con derechos fundamentales, pues cuando el artículo 1 constitucional hace referencia a “personas” incluye tanto a personas físicas como morales, además de que la realidad

jurídica demuestra que esos sujetos gozan de tales prerrogativas e, incluso, pensar que es improcedente porque se trata de personas morales sería quitarles el medio de defensa constitucional, que previamente a la reforma constitucional de junio de dos mil once ya se les reconocía.

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

- Son inoperantes los argumentos encaminados a demostrar que el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por contravenir los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, toda vez que para plantear un eventual trato desigual que pudiera estimarse inequitativo, el contribuyente tendría que encontrarse en una situación cuando menos comparable a la de otro sujeto, de modo tal que, ante iguales circunstancias, la norma estableciera de manera injustificada consecuencias jurídicas diversas para cada uno de ellos, efecto de arribar a la conclusión de que se transgrede el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo que en el caso no ocurre.

Que ello se debe a que la quejosa es una sociedad civil cuyo objeto principal es la prestación de servicios educativos de enseñanza, lo que implica que no está comprendida dentro

de aquellos supuestos a los que hace referencia en su demanda de amparo, esto es, la copropiedad, la sociedad conyugal, las sucesiones y los fideicomisos con actividad empresarial.

Consideró que dado que la quejosa planteó un trato inequitativo frente a unidades económicas que dice son iguales tributariamente como son la copropiedad, la sociedad conyugal, las sucesiones y los fideicomisos con actividad empresarial, proponiendo un análisis a partir de supuestos normativos que regulan aspectos que no son comparables, ya que la copropiedad, la sociedad conyugal, las sucesiones y los fideicomisos con actividad empresarial, cuando las actividades que realiza la quejosa es la prestación de servicios educativos de enseñanza.

- Respecto a que los artículos 79, fracción X, y noveno transitorio, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulneran el principio legalidad tributaria, se precisó que de una interpretación sistemática de esas disposiciones que la adición del requisito consistente en la autorización para recibir donativos deducibles para ser consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, no se encuentra dentro un margen de arbitrariedad, pues de manera expresa están consignados los elementos esenciales del tributo en la ley y no se deja al criterio de la autoridad administrativa determinar

a quién cobrará o no ese impuesto, o fijar los requisitos que deban satisfacer las personas interesadas en adquirir o conservar la autorización para recibir donativos.

Que el citado requisito adicionado en las normas reclamadas no fomenta el comportamiento arbitrario o caprichoso de la autoridad hacendaria, 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 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, aspectos que además de cumplir con el principio de legalidad tributaria, permiten proteger los derechos previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Que aun cuando la disposición impugnada sostiene que debe obtenerse una autorización para recibir donativos por parte de la autoridad hacendaria, ello no significa que ésta determine a su arbitrio uno de los elementos del impuesto (sujeto), pues la atribución conferida para otorgar esa autorización, no conlleva a fijar discrecionalmente si será donataria o no, debido a que los lineamientos para determinarlo

están previstos en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, se sostuvo que dicho artículo 82 habilita a que sea el Servicio de Administración Tributaria quien, mediante reglas de carácter general, determine los requisitos de control administrativo y transparencia que las asociaciones y sociedades civiles dedicadas a la enseñanza deben de satisfacer para permanecer u acceder al régimen tributario previsto para las personas morales no lucrativas mecanismo.

Que es conveniente puntualizar que la práctica legislativa de las cláusulas habilitantes no contraviene el principio de reserva de ley, pues la habilitación de que se trata representa un acto formal y materialmente legislativo que busca evitar la discrecionalidad y arbitrariedad de las autoridades administrativas facultadas, al momento que el Poder Legislativo determina y acota a las entidades habilitadas la materia y alcances de su actuación normativa o regulatoria mediante disposiciones genéricas y reglas básicas que constituyen un marco o asignación directa que, en su caso estarán sujetas a control mediante el principio de legalidad, y que en correspondencia, logran dar agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la ley específica que expida el Legislador.

Que en esa medida, las normas impugnadas no incumplen con el principio de legalidad, en la medida en que es el legislador quien fija las exigencias que deben satisfacer las personas morales interesadas en adquirir o conservar la autorización para recibir donativos, pero además de ello estableció que deben cumplirse 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.

Adicionalmente se resolvió que es infundado el concepto de violación hecho valer por la quejosa, en el que refiere que el legislador no precisó el mecanismo de transición de persona moral con fines no lucrativos, así como el relativo a que el legislador no determinó el tratamiento que deben tener las cantidades que se reciban en el año dos mil catorce y el referente a que si deben actualizarse los datos del Registro Federal de Contribuyentes.

Lo anterior, toda vez que la Ley del Impuesto Sobre la Renta es clara en cuanto a la forma en que habrá de tributar la quejosa, ya que de la fracción XXII del artículo noveno transitorio de esa ley, se desprende que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, pero que no cuenten con autorización para recibir donativos, a

partir de la entrada en vigor de la citada ley, deberán cumplir con las obligaciones del Título II de la ley en comento, es decir, deberán de tributar bajo el régimen general de las personas morales.

Que ello implica que aun cuando los artículos reclamados no prevean la manera en que las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, deban realizar el cálculo del impuesto sobre la renta, no transgrede el principio de legalidad, pues dicho principio no exige que se encuentren colmados todos los supuestos en un artículo específico, más cuando la fracción XXII del artículo noveno transitorio remite al apartado de la ley en que se encuentra previsto el mecanismo a través del cual se lleva a cabo el cálculo del tributo.

Que en atención a lo anterior, del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que al tener la quejosa el carácter de nuevo contribuyente, es claro que no existe un ejercicio anterior por el que se hubiese tenido obligación de presentar declaración, pero en dicho supuesto la ley permite que sea hasta el segundo ejercicio cuando se tenga que calcular el coeficiente de utilidad, por lo que no existe incertidumbre jurídica.

Que es infundado el tópico en el que se aduce que el legislador no estableció que debe ocurrir con los ingresos obtenidos en dos mil catorce de operaciones realizadas en dos mil trece, ya que los artículos 16 y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen la manera en que se da la acumulación de ingresos, lo que ocurre cuando se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien, o cuando se preste el servicio, o bien, cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Agrega que es infundado el tópico en el que la quejosa aduce que se omitió si debe o no actualizar sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes, ya que aun cuando el Servicio de administración Tributaria haya emitido la I.2.5.16, de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, referente a que las escuelas que venían tributando como personas morales con fines no lucrativos y que pasan al régimen general quedan relevadas de presentar el aviso de actualización económicas y de obligaciones fiscales; ello no significa que se transgrede derecho fundamental alguno, pues no se trata de una delegación de facultades, sino de la atribución dada por el propio legislativo para que dicha autoridad administrativa expida disposiciones relativas al ámbito de su competencia, a fin de

eficientar la aplicación de la legislación que le compete, en uso de una cláusula habilitante.

- Por otro lado, aduce que es infundado el tópico referente a que se vulnera el principio de legalidad, en la medida de que se desatiende el derecho a la educación a que se refieren los artículos 3 constitucional y 13 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos Sociales y Culturales.

Que ello se debe a que de los numerales antes mencionados se advierte que el derecho a la educación es reconocido constitucionalmente y que el Estado mexicano adquirió el compromiso de desarrollar actividades a fin de satisfacer la necesidad pública de educación como un derecho y como un servicio; sin embargo, las disposiciones reclamadas no le impactan desfavorablemente en tanto que no imposibilitan a las personas morales que imparten educación que lo sigan haciendo; sino que, en todo caso, sólo fijan los casos y requisitos en que se les considerará como no contribuyentes del impuesto.

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 esa

circunstancia implique que se afecte el derecho a la educación; máxime, que el que se considere o no como contribuyente del impuesto no constituye una barrera para el derecho a la educación, toda vez que el Estado garantiza ese derecho al establecer la educación publicación gratuita, cumpliendo de esa manera con la obligación de adoptar las medidas pertinentes, a fin de cumplir con lo que establece el pacto internacional.

- En otro orden de ideas, sostiene que las normas impugnadas no transgreden los derechos de libertad de trabajo y de asociación, pues el que se les imponga a las instituciones educativas que quieran seguir recibiendo donativos el que soliciten autorización ante el Servicio de Administración Tributaria, no coarta el derecho humano de constituir entidades o personas morales con sustantividad propia y distinta de los asociados, o de asociarse o reunirse de manera pacífica o con objetos lícitos, pues no les pone limitantes para que las personas puedan asociarse y formar instituciones educativas, como tampoco limita la libertad de trabajo, ya que no se restringe que las personas morales dedicadas a la educación sigan ejerciendo dicho servicio, sino que sólo fijan los casos en que se les considerara como contribuyentes del impuesto.

- Respecto a que los artículos reclamados vulneran el principio de equidad tributaria, se decidió que la diferencia entre la quejosa de las instituciones de enseñanza que cuentan con

autorización para recibir donativos, estriba en que la Ley del Impuesto sobre la Renta concede a las segundas la calidad de no contribuyentes, pese a que ambas se dedican a la educación y tienen actividades análogas.

Que esa diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida, ya que del procedimiento legislativo que dio origen a las normas reclamadas se advierte que el Ejecutivo Federal enfatizó que en atención a que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, se consideró necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que propuso que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

Sostiene que la medida adoptada es útil para la obtención de sus fines, además de que es idónea para su realización, toda vez que permite tener mayor control sobre la forma en cómo operan los recursos de las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, y a su vez que no se ignore la obligación de contribuir al gasto público, pues quien cuenta con dicha autorización está obligada a proporcionar información acerca del reparto de remanente para el pago del impuesto sobre la renta respectivo.

Que respecto al objetivo que pretende el legislador a través de la imposición de la autorización para recibir donativos, para considerarse como no contribuyente, es una medida idónea para alcanzar el fin buscado, ya que aun cuando las asociaciones civiles con fines no lucrativos son aquellas que no tienen como finalidad directa generar a sus beneficiarios, socios o usuarios, algún tipo de ganancia, provecho o utilidad, lo cierto es que pueden percibir otros tipo de ingresos.

Agrega que si para efectos de obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos deben cumplirse con los requisitos que establece el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces se otorga el mismo tratamiento a todas la sociedades o asociaciones de carácter civil, con fines no lucrativos y que se dediquen a la enseñanza, ya que el principio de equidad tributaria se refiere al derecho

que tienen todos los gobernados para recibir el mismo trato que le es otorgado a quienes se encuentren en igualdad de circunstancias.

- Expone que es incorrecto el argumento en el que aduce la quejosa que las normas reclamadas constituyen leyes privativas, en virtud de que el artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra apegado a los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad de la ley, al comprender a un grupo indeterminado de personas, como son las dedicadas a la enseñanza que pretendan seguir siendo consideradas como personas morales con fines no lucrativos, siempre que las mismas obtengan autorización para recibir donativos deducibles.

- Se resuelve que los artículos impugnados no vulneran el principio de proporcionalidad, ya que permite que cualquier sociedad o asociación de carácter civil que se dedique a la enseñanza, con autorización o validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, o las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, estén en posibilidad de obtener o conservar la autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 82 de dicha legislación.

Que dicha medida no es desproporcionada, porque podrán existir algunas asociaciones o sociedades de carácter civil que dentro de su objeto social tengan como finalidad exclusiva la impartición de enseñanza sin fines de lucro, y para obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, también deben realizar el trámite correspondiente ante la autoridad hacendaria, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la ley combatida, y seguir operando en el ramo al que se dedican.

Que es desacertado que el requisito del legislador ocasione una distorsión entre el hecho imponible y la base del tributo, dado que lo proporcional o no de un gravamen deriva de la congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, aspecto que las normas reclamadas respetan, ya que el pago del impuesto sólo se verificará en relación directa con sus ingresos obtenidos, siendo ésta la nota que distinguirá su capacidad contributiva.

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

En el considerando quinto se decidió que debe quedar firme el sobreseimiento decretado respecto de los actos reclamados del Secretario de Hacienda y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, así como el decretado de los actos reprochados al Secretario de Gobernación y del Director General Adjunto del Diario Oficial de la Federación, en tanto que la quejosa no impugna tales consideraciones.

En el considerando sexto se determinó que eran inoperantes los agravios propuestos por el Presidente de la República en su recurso de revisión adhesiva, referentes a la improcedencia del juicio de amparo, en virtud de que se limita a reiterar las causales de improcedencia que hizo valer al rendir su informe justificado y sobre los cuales ya se pronunció el Juez de Distrito, por lo que no hay causales pendientes de analizar.

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

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

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

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

ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

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

Que con lo aducido en el proceso legislativo, se llega a la conclusión de que la autorización para recibir donativos deducibles es un aspecto ajeno para hacer que las personas morales con fines no lucrativos tributen para efectos del impuesto sobre la renta, ya que si lo que se pretende es regular los altos ingresos que obtienen las escuelas privadas debió señalarse un tope máximo de ingresos que éstas deben tener para tributar como no contribuyente.

Aduce que en atención al principio de proporcionalidad de leyes, cuando la autoridad interviene sobre un derecho humano, el estado debe aplicar la intervención más benigna, por lo que si la autoridad legislativa pretende intervenir en el derecho a la educación para lograr la contribución al gasto público, en

atención al mencionado principio, se debió gravarse a la institución de enseñanza a partir de un tope establecido.

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

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

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

Agravio tercero. Sostiene que el análisis que debió hacerse de la vulneración al principio de legalidad, fue en cuanto a si la “autorización para recibir donativos deducibles” es el que determina que las instituciones de enseñanza tributan en el título II o en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

Que el Juez de Distrito contraviene el artículo 217 de la Ley de Amparo, en tanto que desatiende la jurisprudencia 79/1999 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que determina la forma en que se contraviene el principio de legalidad tributaria, cuando el legislador identifica el

componente de la relación tributaria, pero deja que sea a través de reglas para su determinación y permite decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo que lo fije.

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

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

Agravio quinto. Se expone que en la sentencia recurrida se confunde el derecho fundamental de seguridad jurídica y realiza una excepción al derecho al derecho a la información, que no se encuentran contenida ni en el artículo 6 constitucional ni en el diverso 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y

Políticos, como es la de liberar al legislador de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes tributarios.

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

Agravio sexto. Se argumenta que en la sentencia recurrida se omitió analizar los argumentos propuestos en los conceptos de violación cuarto y sexto de la demanda de amparo, en tanto que lo ahí decidido es insuficiente para considerar que se abordaron de manera efectiva.

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

CUARTO. Firmeza de sentencia. Debe quedar firme la determinación contenida en el considerando noveno del fallo que se recurre, en la cual el Juez de Distrito determinó que el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no vulnera los principios de proporcionalidad y equidad

tributarios, toda vez que la quejosa pretende que se haga un análisis de igualdad sobre supuestos normativos que son comprobables, como son la copropiedad, la sociedad conyugal, las sucesiones y el fideicomiso.

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

Por tanto, dada la omisión de la quejosa de controvertir la decisión de la sentencia recurrida respecto del 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, la cual le continúa causando una afectación, se colige que esa determinación debe quedar firme. Es aplicable al respecto, el contenido de la jurisprudencia 1a./J. 62/2006 de rubro: ***“REVISIÓN EN AMPARO. LAS CONSIDERACIONES NO IMPUGNADAS DE LA SENTENCIA DEBEN DECLARARSE FIRMES”¹⁰***.

¹⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 185, que lleva por texto el siguiente: “Cuando la sentencia recurrida se apoya en dos o más consideraciones desvinculadas entre sí y cada una de ellas sustenta la declaratoria de inconstitucionalidad de

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

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

En el primer agravio, se expone que los artículos antes mencionados son contrarios a los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, toda vez que hacen referencia a la imposición de una tasa fija del 30%.

Sin embargo, tales proposiciones son **inoperantes**, en virtud de que la quejosa hace valer un tópico de fondo del asunto, cuando de la sentencia recurrida se advierte que el Juez de Distrito sobreseyó en el juicio por lo que hace a los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, como se advierte del considerando de antecedentes de esta ejecutoria, en la sentencia recurrida se determinó que se actualizaba la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo,

distintos preceptos o actos, no deben estimarse inoperantes los agravios expresados por la parte recurrente que controvierten sólo una de esas consideraciones, pues al tratarse de razonamientos que revisten autonomía, el recurrente se encuentra en posibilidad legal de combatir únicamente la parte de la sentencia que estime contraria a sus intereses. En ese orden de ideas, cuando alguna consideración de la sentencia impugnada afecte a la recurrente y ésta no expresa agravio en su contra, tal consideración debe declararse firme”.

toda vez que la quejosa carecía de interés jurídico para reclamar los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que para su impugnación se requería de un acto de aplicación de esas normas, pero en el caso no existía.

En esa medida, dado que en el agravio que nos ocupa la quejosa pretende demostrar la inconstitucionalidad de normas sobre las cuales se sobreseyó en el juicio, y sobre esa decisión no se formula agravio alguno ni pronunciamiento que revoque esa parte de la sentencia, por lo que debe quedar incólumen; entonces, debe concluirse que tales proposiciones son inoperantes.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 85/2008¹¹ de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE SÓLO PROFUNDIZAN O ABUNDAN EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN**

¹¹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 144 de texto siguiente: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que una de las modalidades de la inoperancia de los agravios radica en la repetición de los argumentos vertidos en los conceptos de violación. Al respecto, conviene aclarar que si bien una mera repetición, o incluso un abundamiento en las razones referidas en los conceptos de violación, pueden originar la inoperancia, para que ello esté justificado es menester que con dicha repetición o abundamiento no se combatan las consideraciones de la sentencia del juez de distrito. Este matiz es necesario porque puede darse el caso de que el quejoso insista en sus razones y las presente de tal modo que supongan una genuina contradicción de los argumentos del fallo. En tal hipótesis la autoridad revisora tendría que advertir una argumentación del juez de amparo poco sólida que pudiera derrotarse con un perfeccionamiento de los argumentos planteados ab initio en la demanda. Sin embargo, también puede suceder que la repetición o abundamiento de los conceptos de violación no sea más que un mero intento de llevar sustancia a la revisión, siendo que las razones sostenidas tanto en los conceptos de violación como en los agravios ya fueron plenamente respondidas por el juzgador. En estos casos, la autoridad revisora debe cerciorarse de que el fallo recurrido presenta una argumentación completa que ha contestado adecuadamente todos los planteamientos de la demanda de amparo, tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo, para estar en aptitud de declarar la inoperancia de los agravios al concluir que aun cuando el recurrente intenta abundar o profundizar sus conceptos de violación, con ello no combate la ratio decidendi del fallo recurrido”.*

COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA”.

Cabe agregar que, no es obstáculo para llegar a esa conclusión que lo ordenado en el inciso a), de la fracción I, del punto cuarto, en relación con la fracción II, del punto noveno, ambas, del Acuerdo 5/2013¹², de trece de mayo de dos mil trece, del Pleno de este Alto Tribunal, pues ese numeral se refiere a la obligación de los Tribunales Colegiados de analizar los agravios de un recurso de revisión, previamente a remitir el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, relacionados con las causales de improcedencia y sobreseimiento que se hagan valer, o bien, las que hayan sido omitidas por el Juez de Distrito.

Sin embargo, como antes se dijo, el agravio formulado por la quejosa, aun cuando guarda relación con artículos respecto

¹² **NOVENO.** En los supuestos a que se refiere el inciso A) de la fracción I del Punto Cuarto del presente Acuerdo General, el Tribunal Colegiado de Circuito procederá en los términos siguientes:

I. Verificará la procedencia de los recursos de revisión, así como de la vía y resolverá, en su caso, sobre el desistimiento o la reposición del procedimiento;

II. Abordará el estudio de los agravios relacionados con las causas de improcedencia del juicio y, en su caso, examinará las formuladas por las partes cuyo estudio hubieren omitido el Juez de Distrito o el Magistrado Unitario de Circuito, así como las que advierta de oficio;

III. De resultar procedente el juicio, cuando el asunto no quede comprendido en los supuestos de competencia delegada previstos en el Punto Cuarto, fracción I, incisos B), C) y D), de este Acuerdo General, el Tribunal Colegiado dejará a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y le remitirá los autos, sin analizar los conceptos de violación expuestos, aun los de mera legalidad;

IV. Si el problema de fondo es de la competencia del Tribunal Colegiado conforme a este acuerdo, examinará, primero, el problema de inconstitucionalidad de leyes planteado en la demanda y, en su caso, el de mera legalidad, y

V. Si al conocer de un amparo indirecto en revisión algún Tribunal Colegiado de Circuito establece jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una norma general no tributaria, en ejercicio de la competencia delegada por este Alto Tribunal, lo comunicará por escrito al Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación...”.

de los cuales se decretó su sobreseimiento, lo cierto que no versan o no tratan de desvirtuar dicho sobreseimiento, sino que pretenden demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Por ende, pese a que el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto Circuito pudo declarar inoperantes esos planteamientos al encontrar su asidero en numerales cuyo sobreseimiento decreto el Juez de Distrito, lo cierto es que no puede pensarse que estaba obligado a ello, en la medida de que el 5/2013 expresamente hace referencia que debe abordar los agravios relacionados con la causal de improcedencia.

Consecuentemente, son inoperantes los argumentos formulados en el agravio que nos ocupa, pues con ellos se pretende controvertir una decisión en la que no se apoya la sentencia recurrida, pues pretende demostrar que los artículos 9 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce contravienen los principios de justicia fiscal, cuando en el fallo recurrido se sobreseyó en el juicio respecto de esos numerales y esa decisión no fue controvertida.

II. Omisión de estudio de argumentos y vulneración al principio de legalidad tributaria.

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

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

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

Conceptos de violación.	Sentencia recurrida.
<p>Cuarto concepto de violación.</p> <p>1. Que a partir de exigirles la autorización para recibir donativos se restringe el derecho fundamental a la educación, pues no existe razón lógica ni jurídica para gravar a esas instituciones.</p> <p>Que se incumple con la obligación del Estado mexicano de adoptar medidas para lograr</p>	<p>1. <i>“...En ese sentido, debe decirse, que las normas reclamadas no impactan desfavorablemente el derecho a la educación, pues los preceptos fiscales que se analizan no imposibilitan a las personas morales que imparten educación que lo sigan haciendo; sino que en todo caso, sólo fijan los casos</i></p>

<p>la plena aplicación, así como la de evitar medidas que obstaculicen o impidan el disfrute del derecho a la educación, conforme al artículo 13 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, toda vez que grava con el impuesto sobre la renta a las instituciones dedicadas a la enseñanza.</p> <p>Que es un requisito constitucional para restringir un derecho el alcance y protección de los derechos humanos, que la medida adoptada no sea arbitraria; sin embargo, eso es lo que ocurre con lo que disponen los artículos reclamados, ya que restringen el derecho a impartir la educación a las instituciones de enseñanza, a partir de un componente que es ajeno a la naturaleza de la contribución.</p>	<p><i>y requisitos en que se les considerará como no contribuyentes del impuesto. Esto es así, pues 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 esa circunstancia implique que se afecte el derecho a la educación; máxime que es obligación de todos contribuir al gasto público.</i></p> <p><i>Aunado a ello, la circunstancia de que se considere o no como contribuyente del impuesto sobre la renta a determinada persona no constituye una barrera para el derecho a la educación a que se refiere el artículo 3 Constitucional, toda vez que el Estado garantiza ese derecho al establecer la educación publicación gratuita, cumpliendo de esa manera con la obligación de adoptar las medidas pertinentes, a fin de cumplir con lo que estable el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.</i></p> <p><i>Así mismo, debe decirse que los numerales reclamados, tampoco son violatorios de los derechos de libertad de trabajo y de asociación, pues el hecho de que se les imponga a las</i></p>
---	--

	<p><i>instituciones educativas que quieran seguir recibiendo donativos el que soliciten autorización ante el Servicio de Administración Tributaria, no coarta el derecho humano de constituir entidades o personas morales con sustantividad propia y distinta de los asociados, o de asociarse o reunirse de manera pacífica o con objetos lícitos, consagrados a favor de los gobernados en el artículo 9 Constitucional, pues no les pone limitantes para que las personas puedan asociarse y formar instituciones educativas, ni mucho menos limita la libertad de trabajo, pues los dispositivos fiscales en estudio, no restringen que las personas morales dedicadas a la educación sigan ejerciendo dicho servicio; sino como ya quedó establecido, sólo fijan los casos en que se les considerara como contribuyentes del impuesto...”.</i></p>
<p>Sexto concepto de violación.</p> <p>1. Que las normas reclamadas no establecen un procedimiento de transición del título III al título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en ese sentido, el legislador fue omiso en señalar el mecanismo para transitar de un régimen fiscal a otro.</p>	<p><i>1. “... Así mismo, es infundado el concepto de violación hecho valer por la quejosa, en el que refiere que el legislador no precisó el mecanismo de transición de persona moral con fines no lucrativos que se regía por el título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas dedicadas a la enseñanza que no cuentan con autorización para recibir</i></p>

<p>2. Que el legislador dejó de precisar cómo realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta para el año dos mil catorce, tomando en cuenta que las instituciones de enseñanza eran no contribuyentes, por lo que no tienen coeficiente de utilidad, el cual es indispensable para efectuar los pagos provisionales.</p>	<p><i>donativos, a persona moral con actividades empresariales, régimen general del título II de la citada ley, toda vez fue omiso en especificar cómo realizar pagos provisionales del impuesto sobre la renta...”.</i></p> <p>2. <i>“... Ahora bien, el hecho de que los artículos impugnados no prevean la manera en que las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, deban realizar el cálculo del impuesto sobre la renta, no transgrede el principio de legalidad, puesto que dicho principio no exige que se encuentren colmados todos los supuestos en un artículo en específico, más aun que como ya se estableció la fracción XXII, del artículo noveno transitorio, te remite al apartado de la ley en que se encuentra previsto el mecanismo a través del cual se lleva a cabo el cálculo del tributo.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>De conformidad con lo anterior, no existe inseguridad jurídica, pues en caso de que la quejosa sea considerada como contribuyente con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tendrá la obligación de</i></p>
--	---

<p>3. Que no se determina cuál es el tratamiento que debe seguirse para las cantidades que se reciban en dos mil catorce por los comprobantes que se</p>	<p><i>calcular el coeficiente de utilidad para efectuar los pagos provisionales, pero será hasta el segundo ejercicio, pues la norma señala que únicamente será calculado el coeficiente de utilidad cuando el ejercicio anterior por el que debió presentarse declaración sea de doce meses.</i></p> <p><i>Es decir, al tener la quejosa el carácter de nuevo contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta, es claro que no existe un ejercicio anterior por el que se hubiese tenido obligación de presentar declaración, tal y como lo refieren los peritos en sus dictámenes contables; sin embargo, en dicho supuesto la ley permite que sea hasta el segundo ejercicio, cuando se tenga que calcular el coeficiente de utilidad, por lo que no existe incertidumbre, en cuanto a la manera en que habrán de tributar las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, pero que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, pues contrario a lo señalado por la quejosa el legislador sí precisó la manera en que se da dicha transición tributaria...”</i></p> <p>3. “...Es igualmente infundado, el planteamiento de la quejosa en el que refiere que el legislador fue omiso en señalar el momento en que deben</p>
--	---

<p>expidieron o por los servicios de enseñanza prestados en dos mil trece, pues al tener la calidad de no contribuyente en esa anualidad no acumulaban sus ingresos ni por devengo (a la fecha en que se expedían sus comprobantes fiscales o prestaban el servicio) ni por flujo de efectivo (al momento de recibir sus pagos), en tanto que esas reglas no le eran aplicables.</p>	<p><i>acumularse los ingresos de que se reciban en el año dos mil catorce, respecto de los servicios prestados en el dos mil trece, o los comprobantes fiscales expedidos en año anterior, pues tal y como se advierte de los dictámenes periciales en materia contable, emitidos por el perito designado por la inconforme y el suscrito por el perito oficial, de los artículos 16 y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la manera en que se da la acumulación de ingresos provenientes del ejercicio fiscal dos mil trece y a su vez los nuevos que se generen en dos mil catorce, siendo éstos cuando se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, o se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos...”.</i></p>
<p>4. Que se dejó de prever si las instituciones de enseñanza deben actualizarse sus datos del Registro Federal de Contribuyentes, pues aun cuando el artículo noveno, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que deberán cumplir con las obligaciones</p>	<p>4. “... Esto es así, pues, las reglas generales administrativas, son disposiciones de observancia general, y por tanto, actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en el artículo 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las</p>

<p>establecidas en el título II de esa ley, lo cierto es que no obliga a registrar las nuevas obligaciones, pues se carga se encuentra en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.</p> <p>Que la situación anterior se pretendió corregir a través de la regla I.2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y su anexo 19, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, en el que se determina que las escuelas que pasan al título II no están obligadas a presentar la actualización económica y sus obligaciones fiscales, pero ello debió estar normado por el legislador, lo que demuestra la falta de lineamientos legales para la transición de los regímenes fiscales.</p>	<p><i>cuales tienen por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes y reglamentos expedidos, respectivamente, por el Congreso de la Unión o el Presidente de la República, por lo que el hecho de que haya sido el Servicio de Administración Tributaria, y no el Congreso de la Unión, quien bajo la regla I.2.5.16, de la resolución miscelánea fiscal para dos mil catorce, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, quien haya fijado que las escuelas que venían tributando como personas morales con fines no lucrativos y que pasan al régimen general del título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quedan relevadas de presentar el aviso de actualización económicas y de obligaciones fiscales, no constituye una violación al principio de legalidad, pues no se trata de una delegación de facultades, sino de la atribución dada por el propio legislativo para que dicha autoridad administrativa expida disposiciones relativas al ámbito de su competencia, a fin de efficientizar la aplicación de la legislación que le compete, en uso de una cláusula habilitante...”</i></p>
---	---

Como se advierte de la confrontación anterior, las proposiciones que hizo valer la quejosa en su cuarto conceptos

de violación (referente a la vulneración al derecho fundamental a la educación), así como en el sexto concepto de violación (relativo a la transgresión al principio de legalidad tributaria), sí fueron abordados en la sentencia recurrida de manera satisfactoria.

Ello se debe a que en el fallo impugnado se dio respuesta puntual a cada uno de los tópicos propuestos en los conceptos de violación antes mencionados; de ahí que sea infundada la proposición hecha valer en vía de agravio, referente a la omisión que se le atribuye a la sentencia recurrida.

Asimismo, es **infundado** el argumento en el que se aduce que el Juez de Distrito se excede de sus facultades, pues establece un mecanismo de determinación de los pagos provisionales no previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes que deben migrar del Título III al Título II de esa ley.

Lo anterior se debe a que, como bien se estableció en la sentencia recurrida, de la interpretación sistemática de los artículos noveno transitorio, fracción XXII¹³, en relación con el

¹³ **“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

diverso 14¹⁴, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se colige que las instituciones de enseñanza que no sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esa ley, pero que con anterioridad venían tributando en el “régimen de las personas morales con fines no lucrativos” deberían cumplir con las obligaciones fiscales establecidas en el Título II “De las personas morales” de esa ley, entre las que destaca la presentación de pagos provisionales.

En efecto, dado que las instituciones de enseñanza que no sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles deben cumplir con las obligaciones del régimen general de las personas morales; ello implica que deben presentar pagos provisionales por el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

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...”

¹⁴ **“Artículo 14.** Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales...”

Siguiendo esa línea argumentativa, la primera cuestión sería si los sujetos a que nos referimos contaría o no con coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración (el que se obtiene de dividir la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente entre los ingresos nominales del mismo ejercicio) la respuesta a ese cuestionamiento es que no, en el ejercicio fiscal de dos mil catorce no tendrían coeficiente de utilidad.

No obstante, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta da una salida para las personas morales que comienzan a tributar en el régimen general, y es que en el primer ejercicio no presentarán pagos provisionales, sino será hasta el segundo en que tendrán que hacerlo.

En efecto, la fracción I del artículo 14 dispone que tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

Así, tenemos que para las instituciones de enseñanza que no sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles y tengan que tributar en el régimen

general de las personas morales, previsto en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de dos mil catorce no efectuaran pagos provisionales, sino que tendrán que hacerlo hasta el segundo ejercicio que tributan en ese régimen, tal como quedo precisado en el párrafo que antecede.

En esa medida, es infundado el tópico de la quejosa, en tanto que el Juez de Distrito no se excede de sus facultades al analizar la proposición que se le planteó, en cuanto a que la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece un régimen de transición del Título III al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para presentar pagos provisionales.

Lo anterior se debe a que, como se dijo, de la interpretación sistemática de los artículos noveno transitorio, fracción XXII, en relación con el diverso 14, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte la forma en que las instituciones de enseñanza, como la quejosa, deben cumplir con su obligación de enterar pagos provisionales, por lo que no hubo un exceso por el Juez de Distrito al resolver lo aducido por la quejosa.

III. Vulneración al principio de equidad tributaria.

En el segundo agravio se aduce es incorrecto el estudio hecho en la sentencia recurrida del principio de equidad tributaria, pues lo que se hizo fue una justificación de la legitimación, además de que la autorización para recibir donativos deducibles es un aspecto ajeno para hacer que las personas morales con fines no lucrativos tributen para efectos del impuesto sobre la renta, ya que si lo que se pretende es regular los altos ingresos que obtienen las escuelas privadas debió señalarse un tope máximo de ingresos que éstas deben tener para tributar como no contribuyente.

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

Adicionalmente, sustentado que dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que

se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo¹⁵.

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 igualdad¹⁶.

¹⁵ 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"**.

¹⁶ Tal como se advierte de la 1a./J. 55/2006 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, que leva por rubro y texto los siguientes: **"IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** *La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y*

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

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

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”.

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 norma¹⁷.

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

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

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

¹⁷ Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) publicada en el Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1462 de rubro y texto siguientes: **“IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello”.

contribuyentes. Así, la fracción X¹⁸ de ese numeral dispone que tienen esa calidad –entre otros– las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos.

Así, la fracción XXIII del artículo noveno transitorio¹⁹ dispone que las instituciones de enseñanza que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles deberán cumplir con las obligaciones establecidas para el régimen general de ley establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

¹⁸ **“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....”.

¹⁹ **“Artículo noveno.** En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

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

El artículo 82²⁰ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los requisitos que deben cumplir las sociedades y

²⁰ **Artículo 82.** Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo²¹.

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

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

²¹ Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

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

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

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

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

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

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

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

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

ingresos por la prestación de servicios personales independientes, considerarán que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El derecho fundamental a la educación se encuentra contenido en los artículos 3²² y 4²³ constitucionales; asimismo,

²² **Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación.** El Estado –Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios–, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; ésta y la media superior serán obligatorias. La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

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

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

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

Además:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VII. Las universidades y las demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²³ **Artículo 4o.** (...)

En todas las decisiones y actuaciones del Estado se velará y cumplirá con el principio del interés superior de la niñez, garantizando de manera plena sus derechos. **Los niños y las niñas tienen derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral.** Este principio deberá guiar el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez.

ese derecho también es reconocido en los tratados internacionales en los que México es parte, tales como son: la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XII²⁴); el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 13²⁵); el Protocolo Adicional a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, “Protocolo de

Los ascendientes, tutores y custodios tienen la obligación de preservar y exigir el cumplimiento de estos derechos y principios...”.

²⁴ **“Artículo XII. Toda persona tiene derecho a la educación, la que debe estar inspirada en los principios de libertad, moralidad y solidaridad humanas.**

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

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

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

²⁵ **“Artículo 13.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

San Salvador” (artículo 13²⁶); Convención sobre los Derechos del Niño (artículo 28²⁷).

²⁶ “**Artículo 13. Derecho a la educación.**

1. Toda persona tiene derecho a la educación.

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

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

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

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

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

²⁷ “**Artículo 28.**

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

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

Esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 750/2015²⁸, analizó artículos a que hemos hecho referencia en el párrafo que antecede, y sostuvo que de ellos se advertía que la titularidad del derecho a la educación correspondía a toda persona; asimismo, expresó que su contenido, respecto de la educación básica, debe estar orientado a posibilitar la autonomía de sus titulares y a habilitarles como miembros de una sociedad democrática, a que la enseñanza básica (aunque difieren en cuanto a su alcance) debe ser asequible a todos sin discriminación, de manera obligatoria, universal y gratuita, y a que el Estado debe garantizarla; a que los padres tienen derecho a elegir la educación que se imparta a sus hijos y los particulares a impartirla, siempre y cuando respeten el contenido mínimo de ese derecho.

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

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

²⁸ Correspondiente a la sesión de veinte de abril de dos mil dieciséis, el que se resolvió por unanimidad de cuatro votos de los Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien se reservó su derecho a formular voto concurrente, Norma Lucía Piña Hernández (Ponente) y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Estuvo ausente el Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V. Transgresión al principio de legalidad tributaria.

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

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

En principio, debe tenerse en cuenta que a foja 78 de la sentencia recurrida, se aduce que *“... atendiendo a los fines que se persiguen con el principio de legalidad y certidumbre jurídica, la disposición del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, **que adiciona aquel requisito de contar con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la citada ley, no fomenta el comportamiento arbitrario o caprichoso de la autoridad hacendaria, 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...”*

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

De ahí que sea infundado el tópico que propone la quejosa, en cuanto a que el Juez de Distrito no abordó de forma correcta la *litis* que se le planteó, pues lo cierto es que el fallo recurrido se aprecia que sí se analizó la constitucionalidad del artículo 79, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a raíz de su planteamiento.

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

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

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

Así, el principio de legalidad tributaria se cumple cuando en un acto material y formalmente legislativo se prevea, no sólo

el tributo, sino también sus elementos esenciales, como son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, se encuentren consignados expresamente en la ley.

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

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

De lo antes expuesto se advierte que, la fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce es claro en establecer qué sujetos (como elemento esencial de la contribución) se encuentran regulados en el Título III denominado “De las personas morales con fines no lucrativos”, tal como son las asociaciones y sociedades que se

dediquen exclusivamente, entre otras, a prestar el servicio de enseñanza y siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

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

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

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

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

Así, el numeral que establece los requisitos para que una sociedad o asociación sea considerada como una institución autorizada para recibir donativos es el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual expresamente establece que “... las personas morales con fines no lucrativos... **deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos**”

deducibles...”; por tanto, es el legislador el que estableció cuáles eran las exigencias que deberían cumplirse para que se tenga la calidad de institución autorizada para recibir donativos deducibles.

La fracción I del citado artículo 82 prevé como uno de los requisitos para ser considerada como donataria autorizada, que se constituyan y funcionen **exclusivamente** como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI²⁹, X³⁰, XI³¹, XII³², XIX³³, XX³⁴ y XXV³⁵ del artículo

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² 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.

³³ 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.

³⁴ 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.

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:

³⁵ Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia y organizadas sin fines de lucro, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos dedicadas a las actividades siguientes: la promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de acciones en materia de seguridad ciudadana; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; cívicas, enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; promoción de la equidad de género; apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; participación en acciones de protección civil; prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y, promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

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

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

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

d) Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, lo que deberá

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

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

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

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

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

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

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

Consecuentemente, contrario a la afirmación de la quejosa, el elemento que determina si una institución de enseñanza va a tributar dentro del Título III de la Ley del

Impuesto sobre la Renta denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos” no se deja en las manos de la autoridad administrativa, en tanto que es en la citada ley en la que se prevén los requisitos precisos que las sociedades o asociaciones de enseñanza deben cumplir para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, de tal manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar certidumbre al gobernado.

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

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

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

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

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

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

vi) Los requisitos de control administrativo y de transparencia.

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

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

Debe tenerse en cuenta que los artículos 27, fracción I³⁶ (ubicado en el régimen general de las personas morales), y 151, fracción III³⁷ (ubicado en el régimen de las personas

³⁶ **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...”

³⁷ **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:

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.

(...)

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

- a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.
- b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta Ley.
- c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.**
- e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.
- f) A programas de escuela empresa.

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

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

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

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

Así, a través de la regla I.3.9.2³⁸ de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, se dispone que el citado órgano desconcentrado emitirá la constancia de

³⁸ **"I.3.9.2.** El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y 151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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..."

autorización por el cual se permite a los contribuyentes a recibir donativos deducibles.

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

Asimismo, debe tenerse en cuenta que –por otro lado– los requisitos para que las sociedades y asociaciones de enseñanza sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos, se encuentran en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice que “... *las personas morales con fines no lucrativos... **deberán cumplir con lo 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”³⁹, 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”⁴⁰.

³⁹ 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”.

⁴⁰ 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 aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

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

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

VI. Transgresión al derecho fundamental al trabajo.

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

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

El artículo 5⁴¹ constitucional prevé el derecho fundamental de libertad de trabajo, esto es, la posibilidad de que toda persona pueda dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, mientras sea lícito y no contravenga los intereses de terceros ni derechos de la sociedad, pudiendo sólo ser limitada por determinación judicial o resolución gubernativa que lo justifique; asimismo, dispone que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

⁴¹ **“Artículo 5.** A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...”.

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

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

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

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

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

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

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

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

VII. Transgresión al derecho fundamental de libertad de asociación.

En el cuarto agravio se aduce que, es incorrecto que las normas reclamadas no vulneran ese derecho fundamental, ya

que las instituciones de enseñanza para ejercerlo están obligadas a que deben tener autorización para recibir donativos deducibles.

Esta Primera Sala ha sostenido que el derecho a la libertad de asociación previsto en el artículo 9 constitucional, es un derecho complejo compuesto por libertades de índole positiva y negativa que implica entre varias cuestiones la posibilidad de que cualquier individuo pueda establecer, por sí mismo y junto con otras personas, una entidad con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección⁴².

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

⁴² Tal como se advierte de la tesis 1a. LIV/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010, página 927, que lleva por rubro y texto, los siguientes: **“LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y DE REUNIÓN. SUS DIFERENCIAS.** *El derecho de libertad de asociación consagrado en el artículo 9o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe confundirse con la libertad de reunión prevista en el mismo artículo constitucional. El primero es un derecho complejo compuesto por libertades de índole positiva y negativa que implica entre varias cuestiones la posibilidad de que cualquier individuo pueda establecer, por sí mismo y junto con otras personas, una entidad con personalidad jurídica propia, cuyo objeto y finalidad lícita sea de libre elección. En cambio, la libertad de reunión, aunque es un derecho que mantiene íntima relación con el de asociación, consiste en que todo individuo pueda congregarse o agruparse con otras personas, en un ámbito privado o público y con la finalidad lícita que se quiera, siempre que el ejercicio de este derecho se lleve a cabo de manera pacífica. La diferencia sustancial entre ambos derechos es que la libertad de asociación implica la formación de una nueva persona jurídica, con efectos jurídicos continuos y permanentes, mientras que una simple congregación de personas, aunque puede compartir los fines u objetivos de una asociación, se caracteriza por una existencia transitoria cuyos efectos se despliegan al momento de la reunión física de los individuos”.*

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

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

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

Esta Suprema Corte ha interpretado esa atribución en el sentido de que la creación de los sistemas impositivos está a cargo del Poder Legislativo a quien se le reconoce un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en

cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin dejar de atender que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva⁴³.

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

⁴³ Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, página 111, de rubro y texto siguientes: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.** El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocerse un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”.

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

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

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

Consecuentemente, el numeral combatido no vulnera el derecho de libre asociación contenido en el artículo 9 constitucional, pues en atención a lo que prevé el diverso 31, fracción IV, de la Constitución General, el Estado puede

establecer los esquemas tributarios –como el que nos ocupa– para que la quejosa contribuya –como los demás– a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de ahí lo infundado del tópico que nos ocupa.

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

En el quinto agravio, se argumenta que la sentencia recurrida se confunde el derecho fundamental de seguridad jurídica y realiza una excepción al derecho al derecho a la información, que no se encuentran contenida ni en el artículo 6 constitucional ni en el diverso 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, como es la de liberar al legislador de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes tributarios; además, que el legislador estaba obligado a informar, como se impactaría en el sistema educativo nacional, que las instituciones de enseñanza que no tengan autorización para recibir donativos pasan a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Los argumentos antes sintetizados son **inoperantes**, pues al margen de que la decisión que se le atribuye a la sentencia recurrida, en cuanto a que realiza una excepción al derecho al derecho a la información como es la de liberar al legislador de la obligación de informar sobre las decisiones de regímenes

tributarios, no se sostuvo en el fallo impugnado, a raíz de que en éste no se hizo pronunciamiento alguno respecto a la vulneración al derecho fundamental de acceso a la información, lo cierto es que la quejosa para formular dicha proposición parte de premisas incorrectas.

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

El Pleno de este Alto Tribunal ha establecido que el derecho a la información tiene una connotación de carácter individual y otra de carácter colectivo. El primero, tiene por objeto maximizar el campo de la autonomía personal, posibilitando el ejercicio de la libertad de expresión en un contexto de mayor diversidad de datos, voces y opiniones; incluso algunos instrumentos internacionales lo asocian a la libertad de pensamiento y expresión, a las cuales describen como el derecho que comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole; asimismo, el segundo, cobra un marcado carácter público en tanto que funcionalmente tiende a revelar el empleo instrumental de la información no sólo como factor de autorrealización personal, sino como mecanismo de control institucional, pues se trata de un derecho fundado en una de las características principales

del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los actos de gobierno y la transparencia de la administración⁴⁴.

Asimismo, esta Primera Sala sostuvo que la libertad de expresión y el derecho a la información son derechos funcionalmente centrales en un estado constitucional y tienen una doble faceta: por un lado, aseguran a las personas espacios esenciales para el despliegue de su autonomía y, por otro, gozan de una vertiente pública, colectiva o institucional que los convierte en piezas básicas para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa⁴⁵.

⁴⁴ Tal como se desprende de la jurisprudencia P./J. 54/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, junio de 2008, página 743, que lleva por texto y rubro los siguientes: **“ACCESO A LA INFORMACIÓN. SU NATURALEZA COMO GARANTÍAS INDIVIDUAL Y SOCIAL.** *El acceso a la información se distingue de otros derechos intangibles por su doble carácter: como un derecho en sí mismo y como un medio o instrumento para el ejercicio de otros derechos. En efecto, además de un valor propio, la información tiene uno instrumental que sirve como presupuesto del ejercicio de otros derechos y como base para que los gobernados ejerzan un control respecto del funcionamiento institucional de los poderes públicos, por lo que se perfila como un límite a la exclusividad estatal en el manejo de la información y, por ende, como una exigencia social de todo Estado de Derecho. Así, el acceso a la información como garantía individual tiene por objeto maximizar el campo de la autonomía personal, posibilitando el ejercicio de la libertad de expresión en un contexto de mayor diversidad de datos, voces y opiniones; incluso algunos instrumentos internacionales lo asocian a la libertad de pensamiento y expresión, a las cuales describen como el derecho que comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole. Por otro lado, el acceso a la información como derecho colectivo o garantía social cobra un marcado carácter público en tanto que funcionalmente tiende a revelar el empleo instrumental de la información no sólo como factor de autorrealización personal, sino como mecanismo de control institucional, pues se trata de un derecho fundado en una de las características principales del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los actos de gobierno y la transparencia de la administración. Por tanto, este derecho resulta ser una consecuencia directa del principio administrativo de transparencia de la información pública gubernamental y, a la vez, se vincula con el derecho de participación de los ciudadanos en la vida pública, protegido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.*

⁴⁵ Así se advierte de la tesis 1a. CCXV/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 287, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“LIBERTAD DE EXPRESIÓN Y DERECHO A LA INFORMACIÓN. SU IMPORTANCIA EN UNA DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL.** *La libertad de expresión y el derecho a la información son derechos funcionalmente centrales en un estado constitucional y tienen una doble faceta: por un lado, aseguran a las personas espacios esenciales para el despliegue de su autonomía y, por otro, gozan de una vertiente pública, colectiva o institucional que los convierte en piezas básicas para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa. Como señaló la Corte Interamericana en el caso Herrera Ulloa, se trata de libertades que tienen tanto una dimensión individual como una dimensión social, y exigen no sólo que los individuos no vean impedida la posibilidad de manifestarse libremente, sino también que se respete su derecho como miembros de*

Así, la libertad de expresión y su vertiente consistente en el derecho a la información tienen una doble faceta, individual y social, que exigen no sólo que los individuos no vean impedida su posibilidad de manifestarse libremente, sino que se respete también su derecho como miembros de un colectivo a recibir cualquier información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno⁴⁶.

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

un colectivo a recibir información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno. Así, tener plena libertad para expresar, recolectar, difundir y publicar informaciones e ideas es imprescindible no solamente como instancia esencial de autoexpresión y desarrollo individual, sino como condición para ejercer plenamente otros derechos fundamentales -el de asociarse y reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito, el derecho de petición o el derecho a votar y ser votado- y como elemento determinante de la calidad de la vida democrática en un país, pues si los ciudadanos no tienen plena seguridad de que el derecho los protege en su posibilidad de expresar y publicar libremente ideas y hechos, será imposible avanzar en la obtención de un cuerpo extenso de ciudadanos activos, críticos, comprometidos con los asuntos públicos, atentos al comportamiento y a las decisiones de los gobernantes, capaces de cumplir la función que les corresponde en un régimen democrático. Por consiguiente, cuando un tribunal decide un caso de libertad de expresión, imprenta o información no sólo afecta las pretensiones de las partes en un litigio concreto, sino también el grado al que en un país quedará asegurada la libre circulación de noticias, ideas y opiniones, así como el más amplio acceso a la información por parte de la sociedad en su conjunto, condiciones todas ellas indispensables para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa”.

⁴⁶ Tal como se decidió en el amparo directo en revisión 3123/2013, resuelto en sesión de siete de febrero de dos mil catorce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), quien se reserva su derecho de formular voto concurrente, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

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

Sin embargo, si atendemos al contenido del derecho a la información, tal como ha sido establecido por este Máximo Tribunal, no se advierte que se vulnere ese derecho porque el legislador no expresó determinados datos que a juicio de la quejosa tuvo que hacer notar en el proceso de creación de las normas reclamadas.

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

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

Asimismo, tampoco pretendió recibir información o conocer la expresión de terceros a efecto, en ejercicio de su derecho a la información como integrante de la sociedad, sino que –como se dijo– pretendía que en el proceso de creación de las normas reclamadas se le diera a conocer, sin más, los datos e informes que la quejosa sostiene que tuvo que ser así.

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

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

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

Asimismo, ha sustentado que la motivación de los actos legislativos puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La

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

En atención a esa diferenciación, el Pleno de este Alto Tribunal sostuvo que en determinados campos –como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental– un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias, por lo que su análisis debe ser poco estricto con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador.

Así se advierte de la jurisprudencia de rubro:
“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE

AUTORIDAD LEGISLATIVA”⁴⁷, así como de la diversa P./J. 120/2009 de rubro: “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”⁴⁸.

⁴⁷ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 181-186, Primera Parte, página 239, que lleva por texto el siguiente: “Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica”.

⁴⁸ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 1255, de texto siguiente: “Los tribunales constitucionales están llamados a revisar la motivación de ciertos actos y normas provenientes de los Poderes Legislativos. Dicha motivación puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada es una exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso. Tratándose de las reformas legislativas, esta exigencia es desplegada cuando se detecta alguna “categoría sospechosa”, es decir, algún acto legislativo en el que se ven involucrados determinados valores constitucionales que eventualmente pueden ponerse en peligro con la implementación de la reforma o adición de que se trate. En estos supuestos se estima que el legislador debió haber llevado un balance cuidadoso entre los elementos que considera como requisitos necesarios para la emisión de una determinada norma o la realización de un acto, y los fines que pretende alcanzar. Además, este tipo de motivación implica el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate. Por otra parte, la motivación ordinaria tiene lugar cuando no se presenta alguna “categoría sospechosa”, esto es, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo. Este tipo de actos, por regla general, ameritan un análisis poco estricto por parte de la Suprema Corte, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. En efecto, en determinados campos -como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental- un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias. La fuerza normativa de los principios democrático y de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan los Congresos Locales, en el marco de sus atribuciones. Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Por el contrario, en los asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Poder Legislativo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma”.

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

Así, en la tesis 1a. LIII/2012 (10a.) de rubro: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”**⁴⁹, esta Primera Sala

⁴⁹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882, que lleva por texto el siguiente: *“El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del*

sostuvo que la proporcionalidad en la leyes fiscales –que no es lo mismo que el principio de proporcionalidad tributaria, que se refiere a la capacidad de contribuir de los gobernados– implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; si el medio elegido es idóneo para cumplir su finalidad, exigiéndose un mínimo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

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

legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables”.

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

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

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

Cabe agregar que, en atención al escrutinio laxo que debe hacerse de las normas fiscales, la medida adoptada por el

legislador para obtener la finalidad que persigue es constitucionalmente válida, idónea para cumplir con la finalidad que se persigue y mínimamente proporcional, pues con las normas reclamadas se pretende que las sociedades o asociaciones que tengan ingreso por actividades distintas de la enseñanza, contribuyan al gasto público.

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

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

SEXTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

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

respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente.

Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006⁵⁰ 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.

⁵⁰ 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.