

AMPARO EN REVISIÓN: 897/2016
QUEJOSA: BANCO SANTANDER
(MÉXICO), SOCIEDAD ANÓNIMA,
INSTITUCIÓN DE BANCA MÚLTIPLE,
GRUPO FINANCIERO SANTANDER
MÉXICO

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

Vo. Bo.

Ministro:

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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el veintidós de abril de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito

Federal, ahora Ciudad de México, *****, en representación de **BANCO SANTANDER (MÉXICO), SOCIEDAD ANÓNIMA, INSTITUCIÓN DE BANCA MÚLTIPLE, GRUPO FINANCIERO SANTANDER MÉXICO**, demandaron el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Demandadas:

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

Actos Reclamados:

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

uno de enero de dos mil catorce, en específico los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14, 16, 31, fracción IV, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el 33, 34 y 45 de la Carta de Organización de los Estados Americanos, así como los artículos 1, 11, 21, 24 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Asimismo narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de veintinueve de abril de dos mil quince, el Juez Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, ahora Ciudad de México, admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el diecisiete de junio de dos mil quince, se celebró audiencia constitucional, dictándose la sentencia respectiva, misma que se terminó de engrosar el catorce de septiembre siguiente, que concluyó con los puntos resolutivos siguientes:

“PRIMERO. Se SOBRESEE en el juicio de amparo respecto de los actos reclamados y autoridades señaladas en el sexto considerando de esta sentencia.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a BANCO SANTANDER (MÉXICO), SOCIEDAD ANÓNIMA, INSTITUCIÓN DE BANCA MÚLTIPLE, GRUPO FINANCIERO SANTANDER MÉXICO, respecto del artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, por las razones precisados en el último considerando del presente fallo.”

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa¹ interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el treinta de septiembre de dos mil quince, ante el Juzgado Decimosegundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, actualmente Ciudad de México.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Decimosexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo el caso que, en acuerdo de veintiocho de octubre de dos mil quince², su Presidente lo admitió y registró con el número *****.

¹ Folio 3 del recurso de revisión R.A. *****.

² Folio 35 del cuaderno del recurso de revisión R.A. *****.

Con motivo del recurso interpuesto por la quejosa, el Director General de Amparo contra Leyes en suplencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva³, el que se admitió por auto de diez de noviembre de dos mil quince⁴.

Mediante acuerdo de tres de marzo de dos mil dieciséis⁵, el Presidente del Tribunal Colegiado del conocimiento, tomando en consideración que el Acuerdo General número 11/2015, de diez de agosto de dos mil quince, del Pleno de este Alto Tribunal, ordenó el dictado de la respectiva resolución, ello toda vez que en el citado acuerdo se precisa el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, relacionados con la impugnación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el once de diciembre de dos mil trece; y se ordena a los Juzgados de

³ *Ídem*. Folios 42 a 74.

⁴ *Ibidem*. Folio 106.

⁵ *Ibidem*. Folio 114.

Distrito tanto la suspensión del envío directo a este Alto Tribunal, como la remisión directa, en consecuencia, a los Tribunales Colegiados de Circuito, hasta en tanto esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece los criterios respectivos.

Mediante Circular número 11/2016- AGP signada por el Secretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal, se solicitó a los Magistrados Presidentes de Tribunales Colegiados de Circuito, la remisión a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los recursos de revisión radicados en el Tribunal Colegiado que respectivamente presiden, en los que subsistan los siguientes problemas de constitucionalidad: 1) acumulación del ingreso tratándose de arrendamiento financiero (artículo 17 fracción III, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta); 2) procedimiento para determinar el ajuste anual por inflación, para lo cual, se excluye como crédito el efectivo en caja (artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta), y 3) deducción de erogaciones estimadas, relativas a costos directos e indirectos por la prestación de servicios (artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Derivado de lo anterior, en acuerdo de veinticinco de agosto de dos mil dieciséis⁶ el Magistrado Presidente del Decimosexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del

⁶ *Ibidem*. Folio 122.

Primer Circuito, ordenó la remisión de los autos del recurso de revisión ***** derivado del juicio de amparo ***** , al estimar que el asunto se ubica en la hipótesis a que hace referencia la citada circular número 11/2016- AGP, pues subsiste el tema respecto de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de dos de septiembre de dos mil dieciséis⁷, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación indicó que mediante sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, se determinó la creación de diversas comisiones, entre ellas la número 76 asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y en virtud de que el asunto guarda relación con el tema de estudio de la citada Comisión se sometió a consideración del Ministro encargado si resultaba pertinente que el asunto se turnara a la misma para fijar los criterios correspondientes.

Por dictamen de fecha diecinueve de octubre de dos mil dieciséis⁸ el Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea determinó que el asunto debe radicarse en este Alto Tribunal y enviarse a la Comisión 76 “Impuesto sobre la Renta 2014 (Segunda)” a fin de que esta realice el estudio correspondiente.

⁷ Folios 67 a 69 del tomo en que se actúa.

⁸ Folio 78 del tomo en que se actúa.

Por auto de tres de noviembre de dos mil dieciséis⁹, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que este Alto Tribunal asume su competencia originaria para conocer tanto del recurso de revisión que hace valer el autorizado de la quejosa, como de la revisión adhesiva formulada por el delegado del Presidente de la República.

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:

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

⁹ Folios 80 a 82 del tomo en que se actúa.

este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamaron los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y su adhesiva. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación procederá a verificar si dichos medios de defensa se interpusieron de manera oportuna.

1. Recurso de revisión principal. La sentencia recurrida le fue notificada el quince de septiembre de dos mil quince¹⁰, surtiendo efectos el diecisiete siguiente. Por tanto, el plazo de diez días hábiles previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo para recurrir la resolución de mérito, transcurrió del dieciocho de septiembre de dos mil quince al uno de octubre de esa anualidad, descontándose de dicho cómputo los días diecinueve, veinte, veintiséis y veintisiete de septiembre del referido año, por ser sábados y domingos, en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 160 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como el dieciséis de

¹⁰ Cuaderno del juicio de amparo. Folio 442.

septiembre por ser inhábil conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley de Amparo. Por tanto, si el recurso se presentó el treinta de septiembre de dos mil quince, **resulta oportuno ese medio de impugnación.**

2. Recurso de revisión adhesiva. El auto que admitió a trámite el recurso de revisión principal, le fue notificado a dicha autoridad el veintinueve de octubre de dos mil quince¹¹; por tanto, surtiendo efectos el mismo día. Por lo que el plazo respectivo en términos del artículo 82, último párrafo, de la Ley de Amparo, transcurrió del treinta de octubre de dos mil quince al seis de noviembre del referido año. En consecuencia, si el escrito respectivo se presentó el seis de noviembre de dos mil quince, es indudable que **resulta oportuno.**

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

I. Antecedentes.

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

¹¹ Cuaderno del recurso de revisión R.A. ***** . Folio 39.

Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, a través del cual entraron en vigor los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) El treinta de marzo de dos mil quince, BANCO SANTANDER (MÉXICO), SOCIEDAD ANÓNIMA, INSTITUCIÓN DE BANCA MÚLTIPLE, GRUPO FINANCIERO SANTANDER MÉXICO, presentó la declaración del ejercicio correspondiente a dos mil catorce.

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

1. En el **primer concepto de violación** se expone que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, por lo siguiente:

- Que los saldos en efectivo que debe mantener la quejosa para atender las operaciones normales de su negocio, como entidad de banca y crédito, sufren un demérito por el transcurso del tiempo; sin embargo, las normas reclamadas le impiden reconocer fiscalmente los efectos de dicha pérdida al

determinar el ajuste anual por inflación, lo que se traduce en el desconocimiento de su capacidad contributiva.

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

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

- Que la quejosa, en su calidad de institución de banca y crédito, está obligada a registrar una deuda al momento de captar recursos, la cual sufre efectos inflacionarios conforme al artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que si debe tener efectivo en caja suficiente para hacer frente a esa

deuda, entonces hay que reconocer el efecto del incremento o decremento patrimonial por la disminución real de sus créditos y deudas, es decir, debe aplicarse el ajuste anual por inflación, pero las normas reclamadas no se lo permiten.

- Que conforme a lo establecido en el artículo 28 constitucional, la emisión de billetes y monedas corresponde al Banco Central (Banco de México), los cuales tienen sustento en las reservas monetarias con las que cuenta el Estado Mexicano, en términos de los numerales 14 y 15 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que el circulante es un crédito a cargo de la entidad que lo emite, mientras que los acreedores de éste son las instituciones de crédito, como es la quejosa; máxime, que el artículo 56 de la Ley del Banco de México establece que el efectivo en circulación debe registrarse como pasivo en el balance del Banco de México, lo que demuestra que la persona que tiene ese efectivo cuenta con un crédito a favor del banco central. De ahí que al ser un crédito sufre los efectos inflacionarios y, en esa medida, sufre una pérdida de su poder adquisitivo.

- Que de no ser inconstitucionales los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe efectuarse una interpretación de esos numerales que sea conforme a lo que dispone la fracción IV del numeral 31 constitucional. Ello significa que si el efectivo en caja es un crédito –en donde el deudor es el Banco de México y el acreedor es el tenedor de los

billetes y monedas–, y el ajuste anual por inflación impacta en los ingresos o deducciones –según el caso– de los causantes, entonces dichas normas deben interpretarse en el sentido de que aun cuando se excluye como crédito el efectivo en caja, tal exclusión no debe aplicarse cuando sea indispensable para la actividad de los causantes, tal como es la disponibilidad de recursos monetarios para los usuarios del servicio financiero, en el caso de la quejosa.

2. En el **segundo concepto de violación** se aduce que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el principio de equidad tributaria, por lo siguiente:

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

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

- Que a través de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pasa por alto que el fenómeno de la inflación afecta por igual a los créditos y a las deudas, por lo que no es racional ni constitucionalmente aceptable que se les dé un trato desigual, cuando no hay una justificación para tal fin.

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

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

- Que conforme al artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta los contribuyentes tenían la obligación de considerar como deudas para efectos del ajuste anual por inflación las que provenían de pasivos emanados por la obtención de capitales; sin embargo, el diverso 45, fracción VII, impide considerar como créditos el efectivo en caja, lo cual se traduce en desconocer la simetría de los acreditados y las deudas para efectos del citado ajuste, por lo que se les da un trato desigual a situaciones que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley.

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

dichas partidas se ven directamente afectadas en su poder adquisitivo por el fenómeno inflacionario.

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

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

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

- Que es inconstitucional la exclusión del efectivo en caja del ajuste anual por inflación, pues la autoridad responsable no aporta elementos que sustenten la razonabilidad y proporcionalidad de esa medida; incluso, de los antecedentes legislativos de la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la justificación de la exclusión antes mencionada, tal como fue la incorporación del componente inflacionario en el numeral 7-B en la citada ley el dieciocho de noviembre de mil novecientos ochenta y seis, así como en los procesos de reforma de dos mil dos y de dos mil catorce, en los que se incorporó el ajuste anual por inflación.

- Que pese a que la responsable se encontraba obligada a motivar la citada exclusión no lo hizo, más aun cuando vulnera los principios de igualdad y proporcionalidad tributaria, previstos en los artículos 1 y 31, fracción IV, constitucionales, a la propiedad previsto en los numerales 14 y 27 constitucionales y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como a un desarrollo integral y sistemas impositivos justos a que se refieren los diversos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el 11 y 26 de la citada convención.

- Que por lo que hace a la exclusión prevista en la fracción VII del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades responsables son omisas de motivar o justificar la exclusión del saldo anual de los créditos, el que se

mantenga en la cuenta de efectivo en caja, lo que vulnera los derechos fundamentales de la quejosa en relación con los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la medida, como límite a la arbitrariedad del legislador y derivada de los derechos humanos de seguridad y certeza jurídicas.

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

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

4. En el **cuarto concepto de violación** se expone que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental a un desarrollo integral, previsto en los numerales 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo siguiente:

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

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

- Que adicionalmente se trata de una categoría sospechosa que implica una vulneración a los derechos humanos, pues al ser una transgresión en primer plano debió existir una justificación a efecto de evitar un trato inequitativo, además de que al ser una cuestión directamente relacionada al patrimonio de los contribuyentes, de igual forma debió existir una justificación racional que sustentara la afectación y su relación con el derecho de proporcionalidad tributaria.

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

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

5. En el **quinto concepto de violación** se aduce que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran el derecho fundamental de propiedad, previsto en el numeral 21 de la Convención América sobre Derechos Humanos, por lo siguiente:

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

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

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

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

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

1. En los considerandos sexto y séptimo analizó las causas de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables, y se determinó lo siguiente:

- De oficio advirtió la actualización de la causal de improcedencia prevista en la fracción XXIII del artículo 61, en relación con la fracción VIII del numeral 108, ambos de la Ley de Amparo, en tanto la quejosa no vierte razonamiento alguno a partir del cual pueda estimarse que se haga valer concepto de violación respecto del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Precisó que no es óbice a lo anterior que la quejosa al realizar sus conceptos de violación mencione de manera global que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta son violatorios de diversas garantías constitucionales; no obstante, dichos conceptos de violación son encaminados a demostrar sólo la inconstitucionalidad del artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por virtud del cual no puede considerar para efecto del ajuste anual por inflación el efectivo en caja. En tal virtud, determinó sobreseer respecto del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Es **infundada** la causal de improcedencia en la que se aduce que los artículos reclamados no afectan la esfera

jurídica de la parte quejosa. Ello toda vez que las normas reclamadas cobraron vigencia a partir de su entrada en vigor, esto es, el uno de enero de dos mil catorce; al efecto la quejosa controvierte la Ley del Impuesto sobre la Renta en virtud de su primer acto de aplicación, es decir, a través de la declaración del ejercicio de impuesto federales correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce.

Al respecto, refirió que de dicha declaración normal se desprende el primer acto de aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la hoy quejosa calculó el ajuste inflacionario que regulan los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

- Respecto del concepto de violación referente a que la norma reclamada vulnera el **principio de proporcionalidad tributaria**, se decidió que para la Ley del Impuesto sobre la Renta, no todos los ingresos son acumulables, sino sólo aquellos que se establecen en ese ordenamiento jurídico; asimismo, la posibilidad de deducir los gastos o erogaciones autorizadas por la ley está condicionada a las satisfacción de diversos requisitos, ya que tratándose de deducciones

estructurales, el primero de ellos consiste en que el gasto sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

- Tomando en consideración que el ajuste anual por inflación es acumulable cuando constituye un ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas y es una partida deducible autorizada al contribuyente por la disminución real de sus créditos, es evidente que se trata de un concepto relacionado con el objeto del tributo, y con la base gravable; esto es, se encuentra encaminado a reconocer que el causante puede variar su patrimonio dependiendo del estado en que se encuentren sus créditos o sus deudas, motivo por el cual, a través del ajuste anual por inflación, se toma en cuenta la capacidad real de contribuir al gasto público.

- El hecho de que la Ley del Impuesto sobre la Renta reconozca que la inflación en las operaciones y bienes incrementó, disminuyó o modificó su valor por el transcurso del tiempo, significa que toma en cuenta que es un fenómeno económico con efectos tributarios, en tanto trasciende en la base del tributo a cargo del contribuyente, toda vez que aquélla puede aumentar o disminuir, lo que significa que se considera la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más el que tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

- Así, preciso que para efectos del ajuste anual por inflación se deben considerar el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas de los contribuyentes, entendiéndose por crédito el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, el efectivo en caja no puede considerarse como un crédito ya que no existe una relación deudor-acreedor.

- Refirió también que el ajuste inflacionario tiene como finalidad reconocer el impacto de la inflación en la capacidad contributiva de los contribuyentes, esto es, en caso de que las deudas del contribuyente sean mayores que los créditos a su favor, el ajuste anual será un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que se encuentra en una posición de menor riesgo frente a la inflación, caso contrario será cuando los créditos a su favor sean mayores que las deudas que ha contraído, en razón de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, por lo que para efectos del referido impuesto será deducible; consecuentemente, es indiscutible que tratándose de dinero en efectivo de los contribuyentes, las hipótesis descritas no se presentan, por lo tanto es infundado el argumento en que se sostiene que excluir el efectivo en caja del cálculo del ajuste anual por inflación sea violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

- Es infundado el argumento en que la quejosa refiere que la exclusión del efectivo en caja para el cálculo del ajuste anual por inflación viola **el principio de equidad tributaria**, ya que el ajuste anual por inflación obedece a la necesidad de reconocer en la capacidad contributiva los efectos de la inflación en las relaciones deudor-acreedor; por tanto, al no existir tales relaciones en el efectivo en caja de los contribuyentes, su exclusión no resulta violatoria del principio de equidad tributaria.

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

Agravio Primero. Estima ilegal que se niegue el amparo a la quejosa por considerar que el artículo 45, fracción VII, no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, por las consideraciones siguientes:

El A quo pierde de vista que el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito, lo cual se corrobora con la relación que existe entre el Banco de México y las instituciones de crédito, así como con cualquier tenedor del dinero; además de que el propio legislador le reconoce tal carácter conforme a lo

dispuesto en el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto indica que en una relación jurídica de crédito, el acreedor tiene un derecho subjetivo consistente en la facultad de exigir el cumplimiento de una obligación al deudor y, por otra parte, este último tiene un deber jurídico consistente en cumplir con su obligación a favor de su acreedor.

Así, precisa lo que debe entenderse por deuda y deudor, siendo la primera, la obligación que alguno tiene de pagar, satisfacer o reintegrar a otro alguna cosa, y por deudor el que está obligado a dar o hacer a otro alguna cosa, en virtud de un contrato, delito o cuasidelito, o de una disposición legal.

Así, en el caso del efectivo que se mantiene en caja (dinero), el Banco de México se constituye como deudor de la relación de crédito, pues representa un pasivo a su cargo al ser quien efectúa la emisión de billetes y monedas, además de que deben respaldar su valor con las reservas que para tal efecto constituya, mientras que los tenedores del efectivo (dinero) se constituyen como acreedores.

Refiere que en términos de lo dispuesto en el artículo 28 constitucional, el Banco de México tiene como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la

moneda nacional y tiene como función la acuñación de moneda y emisión de billetes, la cual ejerce de manera exclusiva.

Señala que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos el dinero circulante constituye un verdadero crédito a cargo del Banco de México, y cualquier tenedor del dinero; exige del primero el respaldo del valor del numerario (objeto), lo cual necesariamente tiene contenido patrimonial, por lo que dicha relación jurídica tiene todos los elementos y características de un derecho de crédito, contrario a lo que resolvió el A quo.

Así, considera que la sentencia recurrida parte de una premisa incorrecta al sostener que el efectivo en caja no puede considerarse como un crédito al supuestamente no existir una relación deudor-acreedor.

Estima que el A quo pierde de vista que en términos del artículo 56 de la Ley del Banco de México, los billetes y monedas metálicos en circulación deben quedar registrados como un pasivo en el Balance del Banco de México conforme a su valor nominal, lo que se traduce en que el valor que los mismos representan constituyan un crédito a su cargo.

Señala que es incorrecto que en la sentencia recurrida se considere que el efectivo en caja no constituya un crédito al no

existir una relación deudor-acreedor, pues el efectivo en caja, por su verdadera naturaleza constituye un verdadero crédito.

Refiere que es evidente, tal como lo sostuvo el A quo, que el ajuste anual por inflación se realiza únicamente para determinar la ganancia o pérdida que tienen las personas sobre el dinero derivado de una relación de crédito, por lo que el hecho de que no se considere el efectivo en caja para su cálculo resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria; ello considerando que el efectivo en caja constituye un crédito y, por lo tanto, sufre los efectos inflacionarios, por lo que el hecho de que no sea considerado para la determinación del ajuste anual por inflación, provoca el desconocimiento de la capacidad contributiva de la quejosa para contribuir al gasto público, disminuyendo así su patrimonio.

Argumenta que en términos del artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y únicamente para efectos del artículo 44 del referido ordenamiento legal, el legislador excluyó el efectivo en caja para la determinación del ajuste anual por inflación, lo cual implica que, por su propia naturaleza, éste debe ser considerado como crédito; sin embargo, por una ficción jurídica de las disposiciones fiscales y únicamente para determinar el ajuste anual por inflación, no es reconocido como tal, lo que debió apreciar así.

Esto es, de una interpretación a *contrario sensu* del artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible advertir que el legislador reconoce al efectivo en caja como un crédito para efectos del impuesto sobre la renta, respecto al cual, únicamente se le desconoce tal carácter para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación; ello es así pues sólo se puede entender la exclusión de un concepto de la regla general, si dicho concepto es comprendido primero dentro de la regla general.

Al efecto, sostiene que el legislador reconociendo que el efectivo en caja tiene la naturaleza de un crédito, decidió excluirlo, de manera arbitraria de la determinación del ajuste anual por inflación, al señalar que no se considerara como crédito pero solo para esos efectos.

Por lo tanto, contrario a lo señalado por el A quo, el efectivo en caja constituye un crédito para efectos del impuesto sobre la renta; sin embargo, el propio legislador fue quien discrecionalmente y de manera arbitraria estableció que solamente no goza de tal naturaleza para la determinación del ajuste anual por inflación, lo que motiva la inconstitucionalidad planteada, pero sobre la premisa que el legislador le reconoció dicho carácter al efectivo en caja.

Señala que de la interpretación conjunta de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que se establece una regla general en la que el efectivo en caja constituye un crédito para efectos del impuesto sobre la renta; sin embargo, únicamente no goza de tal carácter para la determinación del cálculo en el ajuste anual por inflación.

Asimismo, precisa que el A quo pasa por el alto que la quejosa no está obligada a demostrar una circunstancia que se encuentra reconocida por la propia ley, en tanto no se encuentra obligada a demostrar si el efectivo en caja constituye un crédito o no, pues dicha naturaleza jurídica se encuentra reconocida por el propio legislador en el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Refiere que el A quo **dejó de analizar los argumentos tendientes a demostrar que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contravienen el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria**, en tanto obligan a los contribuyentes a contribuir al gasto público sin atender a su verdadera capacidad contributiva.

Ello toda vez que en la sentencia recurrida se pierde de vista que la materia principal de la litis no consiste en determinar si el efectivo en caja deriva de una relación de crédito o no para que sea considerado en el cálculo del ajuste

anual por inflación, sino que la litis materia del reclamo consiste en determinar si la exclusión del efectivo en caja en el cálculo de dicho ajuste contraviene el principio de proporcionalidad tributaria al mermar la capacidad contributiva de la quejosa; ello por excluir el efectivo en caja para la determinación del ajuste anual por inflación, no obstante que el mismo sufre una pérdida de valor adquisitivo con el transcurso del tiempo.

Refiere que el propio A quo reconoce que la inflación se refleja en el incremento generalizado y constante del precio nominal de los bienes y servicios; consecuentemente, es un hecho cierto que afecta de manera real el patrimonio de los causantes, pues aquello que se adquirió con cierta cantidad de dinero en un determinado momento se demerita con el transcurso del tiempo.

Así, precisa que si bien en la sentencia recurrida se reconoce que los efectos inflacionarios pueden mermar de manera positiva o negativa el patrimonio de los contribuyentes, pierde de vista que para que sea efectivo el sistema para medir integralmente los efectos inflacionarios, resulta necesario que se incluya en el mismo todas las partidas que conforman los activos y pasivos monetarios, lo cual no acontece en el caso, al desconocerse la inflación que se genera con motivo del efectivo en caja.

Precisado lo anterior, argumenta que el A quo omitió pronunciarse respecto a los argumentos de su primer concepto de violación en tanto que en ese concepto de violación sostuvo que los artículos reclamados son contrarios al principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que no obstante la pérdida en el valor adquisitivo de los saldos de efectivo que deben mantener en caja para atender sus operaciones normales de negocios como entidad de banca y crédito, éstos le impiden a los contribuyentes reconocer fiscalmente el efecto de la pérdida que sufren dichos saldos al determinar el ajuste anual por inflación, lo que implica un desconocimiento de su auténtica capacidad contributiva.

Refiere que ello es aún más grave en contribuyentes que cuentan con una autorización para operar como institución de crédito en el país, pues se ven en la obligación de contar con grandes cantidades de efectivo en caja.

Al efecto, considera que la A quo no efectuó ningún pronunciamiento en el sentido de que las disposiciones reclamadas transgreden el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, pues los contribuyentes dedicados a actividades de intermediación financiera, no obstante se encuentran obligados a mantener efectivo en caja para cumplir con sus obligaciones frente a sus acreedores, se les desconoce el detrimento en el valor que sufren sus recursos con el

transcurso del tiempo, lo que implica un desconocimiento a su verdadera capacidad contributiva.

Así, precisa que el registro del efectivo que reciben las instituciones de crédito ocasiona dos afectaciones diversas con motivo de los efectos inflacionarios, siendo por una parte respecto al activo que se encuentra representado por el efectivo en caja recibido y, por otra parte, en relación al pasivo que queda registrada como deuda con el cliente con motivo del efectivo recibido por el depósito.

Al efecto, señala que si bien es cierto se tiene la obligación de considerar aquellos depósitos que reciben para el cálculo del ajuste anual por inflación con carácter de pasivos, lo cierto es que no pueden considerar para efectos del citado ajuste el efectivo en caja que recibieron y que se encuentran obligados a mantener para cumplir con sus obligaciones, argumento que no fue analizado por el A quo.

Asimismo, refiere que el A quo omitió pronunciarse respecto al argumento en el que se sostuvo que de una interpretación conforme a la constitución, resultaba posible advertir la violación de las disposiciones reclamadas al derecho fundamental de proporcionalidad tributaria.

Esto es, en la demanda de amparo, se sostuvo la inconstitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al excluir el efectivo en caja de la determinación del ajuste anual por inflación, solicitando que efectuara en atención al artículo 1 constitucional, la interpretación que resultara más apegada a los derechos humanos, a efecto de otorgar la protección más alta en beneficio de la persona.

Agravio Segundo. Señala que la sentencia recurrida efectuó un incorrecto análisis de los argumentos formulados en relación con la violación al derecho fundamental de equidad tributaria, pues a su consideración omitió pronunciarse sobre todas y cada una de las pretensiones contenidas en el segundo concepto de violación en el cual se analiza la inconstitucionalidad de los preceptos legales reclamados al contravenir el derecho fundamental de equidad tributaria.

Así, refiere que el A quo omitió analizar el argumento relativo a que el efectivo en caja se excluye sin justificación válida del procedimiento para la determinación del ajuste anual por inflación, no obstante que contribuyentes como la quejosa se encuentren obligados a mantener dicho efectivo con motivo de su actividad de banca y crédito, lo que provoca que se otorgue un trato desigual a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley.

Al efecto, indica que el A quo, pasó por alto que las disposiciones reclamadas establecen un trato diverso que carece de alguna justificación objetiva y válida, pues las mismas no permiten considerar al efectivo en caja al momento de determinar el ajuste anual por inflación, lo que provoca un trato diferenciado respecto a dicha partida y de los contribuyentes que se encuentren afectados, como lo es la quejosa.

Esto es, sostiene que las instituciones de crédito se encuentran obligadas a mantener efectivo en caja a efecto de cumplir con sus obligaciones, lo que implica que no pueda ser invertido en un instrumento diverso; por ello considera que el A quo pierde de vista que las disposiciones legales reclamadas tienen como consecuencia que aquellos contribuyentes como la recurrente, se encuentren impedidos a reconocer el menoscabo que sufre el valor real de sus recursos (efectivo en caja) con motivo de los efectos inflacionarios, lo que provoca una desigualdad de trato.

Así, señala que contrario a lo sostenido por el A quo, resultan operantes los argumentos hechos valer en su escrito inicial de demanda, en el sentido de que las disposiciones reclamadas contravienen el derecho fundamental de equidad tributaria, pues las mismas sin racionalidad alguna desconocen aquellas partidas que son impactadas de igual forma por la

inflación, pues se pierde de vista que el fenómeno inflacionario afecta por igual tanto a las deudas como los créditos, situación que evidencia un trato desigual entre contribuyentes. Esto es, sostiene que los preceptos reclamados otorgan un trato diferente a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley, ya que sin justificación válida a unos se les podrá reconocer los efectos inflacionarios mientras que a otros no; no obstante se encuentran en igualdad de circunstancias.

También se duele de que el A quo omitió analizar el argumento hecho valer en el sentido de que las disposiciones reclamadas otorgan un trato diferente a contribuyentes como la quejosa, consistente en que se encuentran obligados a reconocer el incremento patrimonial que se produce por los efectos inflacionarios en las deudas por depósitos recibidos, sin que puedan reconocer el detrimento que sufre el efectivo en caja que se mantiene para hacer frente a dichos depósitos con motivo de la inflación.

Al respecto sostiene que el A quo pierde de vista que las disposiciones reclamadas son inconstitucionales porque no permiten considerar para efectos de la determinación del ajuste anual por inflación aquellos saldos de efectivo en caja, sino que se obliga a considerar para efectos del citado ajuste las deudas

que adquieran con motivo de los depósitos que les fueron otorgados, lo que contraviene el principio de equidad tributaria.

Continúa señalando que si bien es cierto se tiene la obligación de considerar para efectos del ajuste anual por inflación los pasivos que adquieren con motivo de los depósitos que reciben, lo cierto es que no pueden considerar para efectos del citado ajuste el efectivo en caja que recibieron, lo que es contrario al derecho fundamental de equidad tributaria.

Al respecto, señala que conforme a lo previsto en el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes tienen la obligación de considerar como deudas para efectos del ajuste anual por inflación, aquellas que provengan de pasivos emanados de la obtención de capitales, lo que en el caso de instituciones de crédito se traduce en aquellos derivados de la captación para poder realizar sus operaciones.

Así, considera operantes los argumentos que hizo valer, en cuanto las disposiciones reclamadas contravienen el derecho fundamental de equidad tributaria, pues el artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, impide que se consideren como créditos para la determinación del ajuste anual por inflación, lo que provoca desconocimiento a la asimetría de los créditos y deudas para efectos de dicho ajuste

conforme a los preceptos reclamados, evidenciando así un trato desigual a situaciones que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley.

Señala que el poder adquisitivo de los recursos que reciben las instituciones de crédito por concepto de depósito, así como aquéllos recursos que tienen que mantener en sus cajas de las sucursales bancarias y en los cajeros automáticos, pierden valor adquisitivo con motivo del transcurso del tiempo, lo que evidencia un trato injustificado e inequitativo, pues los primeros sí deben ser considerados para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, mientras que no es posible respecto al efectivo en caja.

También señala que el A quo no efectuó un pronunciamiento respecto al argumento hecho valer en el sentido de que las disposiciones reclamadas transgreden la equidad tributaria, al no existir un fin extrafiscal que justifique el trato desigual que se reclama, pues ni del texto de las disposiciones reclamadas, así como de la exposición de motivos de las mismas, se desprende alguna razón que justifique los motivos por los cuales los saldos del efectivo en caja no pueden ser considerados para la determinación del ajuste anual por inflación, no obstante sufren una afectación con motivo de los efectos inflacionarios, lo que evidencia la contravención al principio de equidad tributaria.

Agravio Tercero. Se duele que la sentencia recurrida viola el principio de exhaustividad y congruencia de las sentencias de amparo el tanto el A quo **omitió pronunciarse** sobre el tercero, cuarto y quinto concepto de violación hechos valer en su demanda de amparo; en los cuales se analiza la inconstitucionalidad de los preceptos legales reclamados al contravenir los derechos humanos de igualdad, seguridad jurídica y no discriminación, en relación con los principios de proporcionalidad en la medida y a los derechos fundamentales al desarrollo integral y a la propiedad. Al efecto, reitera los argumentos que hizo valer en los referidos conceptos de violación.

Agravio Cuarto. Considera que la sentencia recurrida es ilegal al encontrarse indebidamente fundada y motivada, al sobreseer el juicio de amparo por lo que respecta al acto reclamado consistente en el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al efecto indica que la sentencia recurrida se encuentra indebidamente fundada y motivada en aquella parte en que el A quo resolvió sobreseer el juicio de amparo en contra del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al supuestamente no formular concepto de violación alguno tendiente a demostrar la inconstitucionalidad de dicho artículo.

Lo anterior es así porque el A quo pierde de vista que los conceptos de violación hechos valer por la quejosa dentro de su escrito inicial de demanda se encuentran encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al formar parte de un sistema normativo.

Esto es, los reclamados artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, forman parte de un sistema normativo que no puede desasociarse de ninguna de las disposiciones consideradas como actos reclamados en la demanda de amparo, pues guardan una relación directa entre sí, y precisamente a partir de esa relación estrecha, el particular puede controvertir disposiciones generales, lo que soslayó el A quo.

Al respecto, señala que conforme a la jurisprudencia 2a./J.100/2008 se resolvió que en la vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas o que se ubique en el supuesto jurídico de una sola, lo que legitima para controvertirlas de manera conjunta como un sistema normativo, al irrogarle un menoscabo en su esfera jurídica.

Así, sostiene que sí se encuentra legitimada para efectuar conceptos de violación de manera global tendientes a demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al formar parte de un sistema normativo. Así, los argumentos que expuso en su demanda de amparo, no se encuentran encaminados únicamente a demostrar la inconstitucionalidad del artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino también al artículo 44 de dicho ordenamiento, al formar parte de un sistema normativo.

V. Agravios formulados en el recurso de revisión adhesiva.

Agravio primero. Indica que le causa agravio lo resuelto en el en el Considerando Quinto en la sentencia emitida por el Juez de Distrito, en tanto se tuvo por omiso en rendir su informe justificado al Presidente de la República, afirmación que es ilegal, pues tal como se acredita con la copia certificada del acuse de recibo del oficio *****, de fecha nueve de junio de dos mil quince, sí se rindió el informe de mérito en tiempo y forma.

Ello en tanto el A quo le otorgó mediante oficio número ***** de fecha 26 de mayo de 2015, prorroga de quince días para rendir el informe justificado.

Por tanto, es evidente que al tener por omiso al Presidente de la República de rendir el informe justificado, no le dio la oportunidad de defenderse.

Agravio segundo. Considera que contrario a lo afirmado por el A quo, la quejosa no acreditó el acto de aplicación de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues lo cierto es que la declaración anual del ejercicio dos mil catorce, efectuada por la quejosa no es suficiente para demostrar su interés jurídico sino debe de acreditar que se dejó de considerar dentro de los créditos el efectivo en caja, para determinar el ajuste inflacionario, para lo cual es necesario un experto en la materia contable, lo que no realizó la quejosa, por lo que no demuestra que efectivamente se le aplicó la norma reclamada y que con motivo de ello se haya causado un perjuicio en su esfera jurídica de derechos.

Asimismo refiere que se está frente a una norma de carácter heteroaplicativa, en razón de lo cual, la declaración anual del ejercicio dos mil catorce, efectuada por la quejosa no es suficiente para demostrar su interés jurídico sino de debe de acreditar que se dejó de considerar dentro de los créditos el efectivo en caja, para determinar el ajuste inflacionario, para lo cual es necesario un experto en materia contable, cuestión que no realizó la parte quejosa.

Así, toda vez que la quejosa no acreditó el supuesto perjuicio ocasionado a su esfera jurídica de derechos, al no ofrecer pruebas idóneas en las que demuestre que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta le fueron aplicados, por lo que se debe sobreseer el juicio de amparo.

Agravio tercero. Señala que debe confirmarse la sentencia recurrida en cuanto consideró que la quejosa no realizó verdaderos conceptos de violación respecto a la inconstitucionalidad del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no hay argumentos lógico-jurídicos por vicios propios respecto a dicho numeral.

Agravio cuarto. Sostiene que el artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Al efecto establece que el citado artículo 45, fracción VII, no puede ser entendido en el sentido de que hay una relación de crédito entre el Banco de México y las Instituciones Financieras comerciales, pues no existe un vínculo jurídico acreedor-deudor entre ellos.

Refiere que el efectivo en caja no tiene la característica de un crédito que tenga como finalidad la entrega de dinero, y por ende, ser considerado para los efectos del componente inflacionario, pues no representa un derecho de crédito al contribuyente.

Considera que el A quo correctamente determinó que el efectivo en caja no es un crédito, en razón de que si bien se trata de un valor en efectivo, no es menos cierto es que no proviene de una relación de crédito.

Señala que el efectivo en caja no tiene las características de un crédito que tenga como finalidad la entrega de dinero, y por tanto, ser considerado para efectos del ajuste anual por inflación, pues no representa un derecho de crédito al contribuyente, entendiendo como tal el derecho personal de exigirle a un tercero el cumplimiento de una obligación pecuniaria consistente en la entrega de una suma de dinero, porque dicho circulante se encuentra precisamente en poder de quien se asume acreedor (banco actor).

También indica que la mecánica prevista en el numeral impugnado no es violatoria del principio de proporcionalidad, pues la determinación de excluir del cálculo del ajuste anual por inflación el efectivo en caja, rige para todos los contribuyentes, no sólo para las instituciones de crédito, que se ubiquen en tal

hipótesis, esto es, que tenga cuenta de efectivo en caja (activo circulante). Al efecto, señala que resulta aplicable la tesis P.LXI/2004 en la que en definitiva resolvió que el efectivo en caja no es un crédito.

Agravio quinto. Estima que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no violan la garantía de equidad tributaria, en tanto la quejosa hace partir la diferencia de trato, no entre dos o más tipos de contribuyentes, sino entre dos conceptos fiscales, sino entre dos conceptos fiscales que son aplicables a ella para determinar el impuesto sobre la renta, esto es, el efectivo en caja como un crédito y las deudas que pueden ser tomadas en cuenta para el cálculo del ajuste anual por inflación, por lo que es inconcuso que no hay razonamiento alguno en el sentido de que se trate de forma diferente a otro tipo de contribuyentes. Al respecto precisa que en el caso existe una diferencia objetiva entre la naturaleza jurídica de un crédito y del efectivo.

Agravio sexto. Estima que la medida implementada en los artículos 44 y 45, fracción de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si cumple con el test de proporcionalidad de las medidas legislativas; ello en tanto las razones para excluir el efectivo en caja del procedimiento de ajuste anual por inflación son: (i) para efectos del componente inflacionario, a todos aquellos créditos que tienen como finalidad la entrega de sumas de dinero; (ii) la

naturaleza jurídica de un crédito y de la moneda circulante; (iii) reducir la asimetría fiscal.

Al efecto, refiere que la exclusión del efectivo del ajuste anual por inflación corresponde a una medida con finalidad constitucionalmente válida al lograr no afectar el poder adquisitivo de la moneda, pero no así a las relaciones jurídicas que tiene por objeto una entrega de dinero.

Refiere que la exclusión del efectivo del ajuste anual por inflación resulta adecuada o racional, toda vez que constituye un medio apto o racional para conducir al fin perseguido, es decir, evitar afectar el poder adquisitivo de la moneda, el cual rige para todos los contribuyentes y no solo para las instituciones de crédito.

Asimismo, argumenta que la exclusión del efectivo del ajuste anual por inflación es una medida proporcional con los fines perseguidos, en tanto beneficia a la colectividad dado que uno de los objetivos perseguidos por el legislador es evitar afectar el poder adquisitivo de la moneda, y por ende incluir en dicho procedimiento de ajuste únicamente a los créditos que tiene como finalidad la entrega de dinero, es decir, aquellos que tienen un acreedor y deudor.

Agravio séptimo. Considera inoperante el concepto de violación en que la quejosa señala que se violan los derechos humanos contenidos en los artículos 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Al efecto refiere que si bien el Estado tiene que garantizar el crecimiento económico del país, sin embargo, dicho desarrollo integral no concede un derecho tutelado para los gobernados, para exigir a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas, a fin de cumplir con los principios que refieren los citados artículos 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Sostiene que los Derechos Humanos que reclama la quejosa, se encuentran todos, previstos por la Constitución en diversos apartados y artículos, sin que pueda advertirse, que de alguna manera, los señalados por los tratados invocados le aporten un mayor beneficio o una protección más amplia, por lo que los argumentos propuestos en este sentido son inoperantes.

Agravio octavo. Sostiene que contrario a lo aducido por la quejosa, es jurídicamente falso que el dinero en efectivo represente un crédito a cargo del Banco de México, en relación

con el tenedor de dinero, por el hecho de que su valor se encuentre garantizado por la reserva monetaria a que aluden los artículos 14 y 15 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello en tanto de los citados preceptos artículos 14 y 15, no se desprende que el dinero en efectivo que la quejosa conserva en su poder, como efectivo en caja represente un crédito a cargo del Banco de México en calidad de sujeto pasivo o deudor de la institución de crédito, pues esa reserva no tiene finalidad de que el Banco central responda al tenedor del circulante como deudor, pues no tiene la calidad de un pasivo sino únicamente sirve para realizar las operaciones financieras de su actividad normal. Esto es, la moneda en circulación tiene un valor nominal, lo que significa que tiene por sí misma un valor en dinero, y, por ende, para su utilidad no necesita un respaldo tangible de las reservas monetarias, por lo que no se puede reconocer el efectivo en caja como crédito, por el simple hecho de su emisión o más cuando sus usuarios hagan uso de este.

Así, refiere que no se advierte que en la especie se encuentren identificados los sujetos de la relación jurídica y, desde luego, no cuenta con un sustento legal el argumento de la quejosa en el sentido de que dicha relación se configura por el hecho de que el Banco de México deba registrar como un

pasivo en su balance el valor nominal de los billetes que ponga en circulación, ya que ello solo tiene una finalidad contable y no cuenta con una relación jurídica en la que el banco central deba hacer una entrega de sus reservas a cambio del efectivo que posea el tenedor.

Agravio noveno. Contrario a lo sustentado por la quejosa, el artículo 25 constitucional se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenida en el propio precepto de la Constitución General, lo que es ineficaz para los particulares el exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con las enmiendas constitucionales.

Conforme a lo anterior, lo dispuesto en los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contraviene lo preceptuado en el diverso artículo 25 constitucional, pues éste numeral se refiere a la facultad que tiene el Estado de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional.

CUARTO. Análisis de las causales de improcedencia. Esta Primera Sala ha sostenido en diversas ocasiones que en atención a lo dispuesto en el Acuerdo General 5/2013, en relación con los diversos 6/2014, 2/2015 y 11/2015, así como

de la circular 1/2015-AGP Bis, le corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito, en los amparos en revisión que les corresponda conocer, pronunciarse sobre las causales de improcedencia que hubiera omitido analizar el Juez de Distrito, así como de los agravios tendentes a demostrar la improcedencia del juicio de amparo y, sólo en el caso de que fueran infundados y no existiera algún motivo que impidiera el pronunciamiento sobre la constitucionalidad de las normas reclamadas, deben remitirse los asuntos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas generales reclamadas.

No obstante, lo anterior constituye una regla general que aplica para los casos en que el Juez de Distrito hubiera remitido el asunto directamente a este Alto Tribunal, o bien, que lo hubiera remitido al Tribunal Colegiado de Circuito para una vez que hubiera analizado las cuestiones de improcedencia y de cualquier otra naturaleza que, en su caso, llegara a impedir el pronunciamiento correspondiente por parte de este Máximo Tribunal.

La excepción es la que deriva del punto tercero del Acuerdo General 11/2015, el cual establece –en lo que nos interesa– que los asuntos a los que se refiere dicho acuerdo, los juzgados de Distrito deben remitir los asuntos a los Tribunales Colegiados de Circuito quienes deben pronunciarse

–como antes se dijo– de las omisiones de las causas de improcedencia y los argumentos que hagan valer las partes respecto de las causales de improcedencia, sin que menoscabo de que mediante acuerdo presidencial, a petición de la respectiva Comisión de Secretarios de Estudio y Cuenta, se requiera a los referidos Tribunales los asuntos que se estimen necesarios para fijar los criterios correspondientes.

Así, en los casos en que la Presidencia de este Alto Tribunal requiera a los Tribunales Colegiados de Circuito los asuntos correspondientes, por solicitud de la Comisión de Secretarios de Estudio y Cuenta, en términos del punto tercero del Acuerdo General 11/2015, implica una excepción al análisis que dichos Tribunales deben hacer de las causales de improcedencia y sobreseimiento, o bien, de cualquier otro motivo que impida a esta Suprema Corte pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas generales reclamadas en el juicio de amparo.

En efecto, cuando esta Suprema Corte requiere a los Tribunales Colegiados el envío de asuntos que se encuentran relacionados con las Comisiones integradas de la reforma fiscal dos mil catorce, no se les da la oportunidad de hacer el análisis de las cuestiones que pudieran implicar la falta de pronunciamiento de los temas de constitucionalidad, sino que –como excepción a esa regla general– será este Máximo

Tribunal quien lo realice, pues cuando se hace ese tipo de peticiones lo que se persigue es el envío acelerado de los asuntos sin importar que hubieran o no pronunciado sobre las cuestiones antes mencionadas.

En el caso, la Comisión 76 de Secretarios de Estudio y Cuenta solicitó a la Presidencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación que requiriera a los Tribunales Colegiados de Circuito la remisión de recursos de revisión en donde se cuestionara –entre otros temas– la constitucionalidad de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que hace al procedimiento para determinar el ajuste anual por inflación, en el cual se excluye como crédito el efectivo en caja.

Con base en esa petición, en la circular 11/2016-AGP de veintitrés de agosto de dos mil dieciséis, el Secretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal solicitó a los Tribunales Colegiados de Circuito remitieran a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación los asuntos a que se refiere el párrafo anterior.

De ahí que en cumplimiento a dicha circular, el Decimosexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió el acuerdo de veinticinco de agosto de dos mil dieciséis, en el que ordenó la remisión de los autos del

recurso de revisión ***** derivado del juicio de amparo
*****.

Por tanto, toda vez que el presente asunto encuentra sustento en la excepción al estudio de las causales de improcedencia y sobreseimiento a que se ha hecho referencia en párrafos precedentes, es que esta Sala procede a analizar los agravios que guardan relación con los temas procesales que pudieran impedir el pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

I. Omisión de rendir el informe justificado por parte del Presidente de la República.

En el **primer agravio** del recurso de revisión adhesiva, se aduce que le causa agravio que en el considerando quinto en la sentencia emitida por el Juez de Distrito, se haya tenido por omiso al Presidente de la República de rendir su informe justificado, pues tal decisión es ilegal, en tanto que el oficio ***** , de nueve de junio de dos mil quince, sí se rindió el informe de mérito en tiempo y forma; por tanto, no le dio la oportunidad de defenderse.

Tal argumento es inoperante, en función de la naturaleza jurídica de la que goza el recurso de revisión adhesiva.

En efecto, esta Primera Sala ha sostenido que el recurso de revisión adhesiva se interpone por el sujeto que obtiene una resolución favorable a sus intereses a efecto de reforzar el fallo recurrido, o bien, hacer notar porqué la parte que le fue benéfica pudo analizarse desde otra óptica que generaba un mayor beneficio. Ello en contraposición del recurso de revisión principal, el cual se interpone por la parte que estima que la sentencia le genera una afectación.

Bajo esa línea argumentativa, si la autoridad responsable estimaba que la sentencia recurrida le generaba una afectación al tenerla por omisa en la presentación de su informe justificado; entonces, así debió hacerlo valer en el recurso de revisión principal y no en un agravio de su recurso de revisión adhesivo.

No obstante lo anterior, cabe agregar que la decisión que adoptó el Juez de Distrito en la sentencia recurrida no trascendió en la especie.

Ello se debe a que, en términos del artículo 117 de la Ley de Amparo en el informe justificado se da noticia sobre la existencia del acto que se le atribuye a la autoridad señalada como responsable, además de que se exponen las razones y fundamentos que se estimen pertinentes para sostener la

improcedencia del juicio y la constitucionalidad o legalidad del acto reclamado.

En ese sentido, en la sentencia recurrida se decidió que el acto que se le atribuía al Presidente de la República sí existía, lo cual es correcto en tanto que el acto reclamado fueron los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal como se advierte de su sola publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, con motivo de tenerlo por omiso de rendir su informe justificado no se le impuso alguna multa, sólo se afirmó que no se presentó dicho informe.

Adicionalmente, en parte de la sentencia recurrida se decidió sobreseer en el juicio de amparo, en virtud de que la quejosa no hizo valer conceptos de violación en contra del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, causal que hizo valer la autoridad responsable en su informe justificado.

Lo mismo ocurre respecto de la causal de improcedencia que hizo valer referente a la falta de interés jurídico de la quejosa, en tanto que esa causal también la hizo valer la Cámara de Senadores y en el fallo impugnado se abordó y se desestimó.

Incluso, en su recurso de revisión adhesiva el Presidente de la República sostiene, por un lado, que fue correcto que en la sentencia impugnada se determinara improcedente el juicio de amparo respecto del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que, por otro lado, debe sobreseerse en el juicio por la falta de interés jurídico de la quejosa; es decir, insiste en sus causales de improcedencia, las cuales serán analizadas más adelante.

Incluso, en la sentencia recurrida se decidió que no prosperaron los tópicos de inconstitucionalidad propuestos por la quejosa en contra de la norma, lo que hace palpable que en el caso no le causa agravio a la responsable, que en el fallo impugnado se le hubiera tenido por omiso en presentar su informe justificado.

II. Argumentos en contra de la improcedencia decretada en el juicio respecto del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el **agravio cuarto** la quejosa fundamentalmente se duele que la sentencia recurrida es ilegal al encontrarse indebidamente fundada y motivada, al sobreseer el juicio de amparo por lo que respecta al acto reclamado consistente en el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al efecto indica que si bien en la sentencia recurrida se consideró que la parte quejosa no formuló concepto de violación alguno tendiente a demostrar la inconstitucionalidad de dicho artículo, el A quo pierde de vista que los conceptos de violación hechos valer en el escrito inicial de demanda se encuentran encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al formar parte de un sistema normativo.

Al respecto, esta Primera Sala considera **fundado** lo sustentado por la quejosa, pues se advierte que en la demanda de amparo sí expresaron argumentos a efecto de acreditar la inconstitucionalidad del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ello en función del vínculo que guarda con el diverso 45, fracción VII, del propio ordenamiento.

En efecto, el citado artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento conforme al cual las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio fiscal, el ajuste anual por inflación, para cual debe determinarse el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos del contribuyente.

Ahora bien, el numeral 45 de la citada ley dispone lo que para efectos de lo dispuesto en el artículo 44 deberá entenderse por crédito, además de que el primero de los

numerales citados dispone los conceptos que **no** deben tener la calidad de créditos para ser tomados en cuenta al determinar el ajuste anual por inflación, tal como es el efectivo en caja.

De lo anterior se advierte que el numeral 44 y el diverso 45, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta forman parte de un sistema normativo llamado ajuste anual por inflación; de ahí que si la quejosa formuló argumentos encaminados a demostrar que el efectivo en caja sí debe considerarse un crédito y, por ende, formar parte del ajuste anual por inflación, se colige entonces que sí se formularon conceptos de violación en contra del citado artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, en el juicio de amparo pueden reclamarse normas que guarden una estrecha vinculación entre sí, aun cuando la parte quejosa formule argumentos de forma genérica y que involucra al sistema en que se encuentran inmersos los numerales que reclama, siempre que en su conjunto formen una verdadera unidad normativa, tal como ocurre en el caso.

Por lo antes expuesto, está Primera Sala concluye que es infundado el **agravio tercero** formulado por la autoridad responsable, en tanto que, como antes se expuso, la quejosa sí expresó argumentos encaminados a acreditar la inconstitucionalidad del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre

la Renta, en función de que forma parte del sistema que integra con el 45, fracción VII, de ese ordenamiento, es decir, para la determinación del ajusta anual por inflación.

III. Falta de interés jurídico por no demostrarse el acto de aplicación.

A continuación se analiza el **agravio segundo del recurso de revisión adhesiva** interpuesto por el Presidente de la República.

En el **agravio segundo** argumenta que se debe sobreseer el juicio de amparo toda vez que la quejosa no acreditó el acto de aplicación de los artículos reclamados, en tanto la declaración anual del ejercicio dos mil catorce, efectuada por la quejosa no es suficiente para demostrar su interés jurídico pues debe de acreditar que se dejó de considerar dentro de los créditos el efectivo en caja, para determinar el ajuste inflacionario, para lo cual es necesario un experto en la materia contable, lo que no realizó la quejosa, por lo que no demuestra que efectivamente se le aplicó la norma reclamada y que con motivo de ello se haya causado un perjuicio en su esfera jurídica de derechos. Al efecto, refiere que se está frente a una norma de carácter heteroaplicativa, en razón de lo cual, la declaración anual del ejercicio dos mil catorce, no es suficiente para demostrar el interés jurídico de la quejosa sino que debe

de acreditar que se dejó de considerar dentro de los créditos el efectivo en caja, para determinar el ajuste inflacionario, para lo cual es necesario un experto en materia contable, cuestión que no realizó la parte quejosa.

Al respecto, esta Primera Sala considera que expuesto en el referido **segundo agravio** resulta **inoperante**, toda vez que con los argumentos ahí propuestos la autoridad responsable no combate las consideraciones que sustentan la sentencia del Juez de Distrito.

Para demostrar el aserto anterior conviene tener en cuenta, en primer lugar, que en la sentencia recurrida se sostuvo: *“... Ahora bien, la parte quejosa controvierte, como ya se dijo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de su primer acto de aplicación, es decir, a través de la declaración del ejercicio de impuesto federales correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, presentada vía electrónica el treinta y uno de marzo de dos mil quince...En efecto, de autos se advierte la declaración normal vía electrónica, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil quince ..., documentales a las cuales se les concede valor probatorio pleno de conformidad con lo establecido en los artículos 197, 202, 203 y 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la ley de la materia, en términos de su numeral 2º, de las cuales se desprende el primer acto de aplicación de la Ley del*

Impuesto sobre la Renta, toda vez que la hoy quejosa calculó el ajuste inflacionario que regulan los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta....Lo anterior aunado a que la parte quejosa exhibió papeles de trabajo que contienen el cálculo del ajuste anual por inflación correspondiente al ejercicio dos mil catorce, así como el dictamen emitido por el Contador Público Certificado ..., mismo que fue enviado al Servicio de Administración Tributaria, según se advierte del acuse de recepción con número de folio..., de fecha nueve de junio de dos mil quince ..., de los que se desprende que la parte quejosa no incluyó los saldos mensuales de efectivo en caja para efectos del cálculo del ajuste inflacionario... En tal virtud, con dichas documentales se acredita que el cálculo del ajuste inflacionario no incluyó los saldos mensuales de efectivo en caja;...”.

Al respecto, esas consideraciones no son atacadas por la recurrente, sino que se limita a sostener que no debe dársele valor probatorio a la declaración, porque no es suficiente para demostrar su interés jurídico sino debe de acreditar que se dejó de considerar dentro de los créditos el efectivo en caja, para determinar el ajuste inflacionario.

Máxime, cuando no desvirtúa que para el Juez de Distrito, no solo con la declaración del ejercicio de impuesto federales correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce sino

también con los papeles de trabajo que contienen el cálculo del ajuste anual por inflación correspondiente al ejercicio dos mil catorce y con el correspondiente dictamen emitido por el Contador Público Certificado, se demuestra que la quejosa se ubicó en los extremos que persigue a través del juicio de amparo.

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

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

Sin embargo, tales proposiciones son **parcialmente fundadas**, en virtud de que del estudio de la sentencia recurrida

se advierte que no se abordaron la totalidad de los tópicos a que se refiere la quejosa.

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

Sin embargo, de la lectura a la sentencia recurrida no se advierte que de manera expresa se hubiera hecho un pronunciamiento sobre esos tópicos, pues del fallo impugnado sólo se advierte que se decidió, por un lado, que *“... La parte quejosa señala que el artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que el no considerar el efectivo en caja como crédito puede traer como resultado un ajuste anual por inflación acumulable o, en su caso, que el ajuste anual por inflación deducible sea menor...De lo antes expuesto se advierte que para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación se deben considerar el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas de los*

*contribuyentes, entendiéndose por crédito el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, el efectivo en caja no puede considerarse como un crédito ya que no existe una relación deudor acreedor...El ajuste inflacionario tienen como finalidad reconocer el impacto de la inflación en la capacidad contributiva de los contribuyentes, esto es, en el caso de que las deudas del contribuyente sean mayores que los créditos a su favor, el ajuste anual será un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que se encuentra en una posición de menor riesgo frente a la inflación, caso contrario será cuando los créditos a su favor sean mayores que las deudas que ha contraído, en razón de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, por lo que para efectos del referido impuesto será deducible...De lo anterior resulta indiscutible que tratándose de dinero en efectivo de los contribuyentes, las hipótesis antes descritas no se presentan, por tanto es **infundado** el concepto de violación hecho valer por el hoy quejoso en el sentido de que excluir el efectivo en caja del cálculo del ajuste anual por inflación sea violatorio del principio de proporcionalidad tributaria...”*

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

Lo mismo sucede tratándose de las proposiciones referentes a la transgresión del principio de equidad tributaria, en tanto en la sentencia recurrida se sostuvo que: *“... A partir de esas premisas, no le asiste la razón a la parte quejosa en relación al argumento de que el artículo 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del principio de equidad tributaria ya que el ajuste anual por inflación obedece a la necesidad de reconocer en la capacidad contributiva los efectos de la inflación en la relaciones deudor-acreedor, por tanto, al ser no (sic) existir tales relaciones en el efectivo en caja de los contribuyentes esta juzgadora considera que su exclusión no resulta violatoria del principio de equidad tributaria...”*.

Del mismo modo en relación con los argumentos referentes a la transgresión a los derechos fundamentales de igualdad y seguridad jurídica, desarrollo económico y a la propiedad, se advierte que el A quo omitió pronunciarse al respecto.

Por tanto, dado que en la sentencia recurrida parcialmente se omitió analizar los tópicos de la demanda de amparo, como son los referentes a la vulneración a la proporcionalidad, igualdad y seguridad jurídica, derecho al desarrollo económico y a la propiedad, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley

de Amparo, esta Primera Sala procederá a estudiarlos en el apartado correspondiente.

II. Vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

En el primer agravio, se expone que es incorrecta la decisión de la sentencia recurrida, en tanto la exclusión del efectivo en caja en el cálculo del ajuste anual por inflación contraviene el principio de proporcionalidad tributaria al mermar la capacidad contributiva de la quejosa, no obstante que el efectivo en caja sufre una pérdida de valor adquisitivo con el transcurso del tiempo.

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

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99¹² del Tribunal Pleno, de rubro

¹² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: “Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

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

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003¹³ de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA**

¹³ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: *“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”*.

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

Ahora bien, para dar solución a la problemática que nos ocupa, debe tenerse en cuenta que los artículos 18¹⁴ y 25¹⁵ de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, establecen que se acumulará a los ingresos el ajuste anual por inflación acumulable, así como se restará de los ingresos –al ser una deducción– el ajuste anual por inflación que resulte

¹⁴ **“Artículo 18.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

(...)

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

¹⁵ **“Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

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

deducible, en ambos casos, conforme a la mecánica establecida en el artículo 44 de ese ordenamiento.

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

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

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

Así, las normas que regulan el ajuste anual por inflación (y que anteriormente regían el componente inflacionario) tienen como propósito reflejar ese movimiento económico y la forma en que impacta (positiva o negativamente) en el patrimonio de

los causantes, sujetándose a los créditos y deudas que éstos tengan.

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

El artículo 44¹⁶ de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que, para calcular el ajuste anual por inflación, deberá determinarse el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos, los cuales constituirán la suma de los saldos de cada uno de los meses del ejercicio dividida entre el número de meses del ejercicio.

¹⁶ “**Artículo 44.** Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se advierte de esa mecánica, lo relevante para determinar el ajuste anual por inflación son las deudas y los créditos que tengan los contribuyentes. Así, los artículos 45¹⁷ y

¹⁷ **“Artículo 45.** Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de esta Ley.

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

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

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

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

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

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

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

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

VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las

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

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

aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

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

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

¹⁸ **“Artículo 46.** *Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

negativo, permitiéndole medir con exactitud la afectación real al patrimonio, pues toma en cuenta tanto los créditos como las deudas de cada contribuyente en lo individual, así como la afectación que se dé en su patrimonio, sea en su carácter de deudores o de acreedores¹⁹.

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

¹⁹ Tal como se advierte de la tesis 1a. XII/2005 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 219, que lleva por rubro y texto el siguiente: **“RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, Y 46 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, CONSTITUYE UN INGRESO REAL SUSCEPTIBLE DE SER GRAVADO.** El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, establece la obligación de las personas morales de acumular la totalidad de sus ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, disponiendo que el ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso obtenido por la disminución real de sus deudas, el cual se obtiene de aplicar el procedimiento previsto en el artículo 46 de la referida ley, del que se advierte que para la determinación del impuesto a cargo de las personas morales, el legislador estableció un sistema para medir los efectos del fenómeno inflacionario en su patrimonio, tomando en cuenta su riqueza integral o su renta, entendida en sentido amplio como cualquier modificación que aquél sufra. Ahora bien, como la inflación produce efectos reales en el patrimonio de los causantes y lo afecta de manera positiva o negativa, el legislador estimó necesario considerar dicho fenómeno económico para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta y estableció un sistema para medir integralmente sus efectos en el patrimonio de los contribuyentes, ya que considera cualquier variación que aquél sufra, al disponer, según el caso, la obligación de acumular o la posibilidad de deducir el ajuste anual por inflación, reconociendo de esa forma el impacto ya sea positivo o negativo. Así, obliga a determinar anualmente el ajuste por inflación, a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la afectación real al patrimonio, pues toma en cuenta tanto los créditos como las deudas de cada contribuyente en lo individual, así como la afectación que se dé en su patrimonio, sea en su carácter de deudores o de acreedores. En este contexto, el ajuste anual por inflación acumulable constituye un ingreso, pues la modificación positiva en el haber patrimonial se aprecia cuando los contribuyentes actualizan los valores de sus activos o, en su caso, ven disminuidos sus pasivos, siendo dicho ajuste un ingreso obtenido por la disminución real de las deudas, en virtud de que con el tiempo éstas generan un remanente financiero que impacta positivamente en el patrimonio del contribuyente deudor”.

Ahora bien, el “efectivo en caja” –entendido de forma general– es la representación del flujo monetario de una empresa. De ahí se sigue que, el “efectivo en caja” no puede considerarse un crédito para efectos del ajuste anual por inflación, pues se trata de las cantidades que representan el valor monetario con el que cuenta una empresa.

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

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

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

EN CAJA COMO CRÉDITO PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999)”²⁰.

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

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

²⁰ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, noviembre de 2004, página 19, que lleva por texto el siguiente: “El citado precepto, al no considerar el efectivo en caja como crédito para efectos de determinar el componente inflacionario, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la referida exclusión rige para todos los contribuyentes y no sólo para las instituciones de crédito que tengan cuenta de efectivo en caja, además de que el hecho de que otorgue un trato distinto al efectivo en caja y a los títulos que considera como créditos para los efectos señalados, se justifica porque ambas figuras no son de la misma naturaleza jurídica, ya que mientras los diversos conceptos considerados como créditos para la determinación del componente inflacionario implican una relación crediticia entre un acreedor, que tiene a su favor un derecho a exigir una obligación pecuniaria, y un deudor, que no puede rehusarse a dar una cantidad de dinero que se ve afectada por la inflación, el efectivo en caja no es un crédito porque no implica una relación de esa naturaleza ya que no tiene como objeto la entrega de una suma de dinero, máxime si los tenedores, como pueden ser las instituciones bancarias, tienen su propio dinero”.

Para demostrar esa aseveración, es necesario tener en cuenta que los artículos 1²¹ y 2²² de la Ley del Banco de México establecen que esa institución bancaria es una persona de derecho público con carácter autónomo y constituye el banco central del país, además de que tiene como finalidad –entre otros– proveer a la economía del país de moneda nacional, y para su adecuado ejercicio tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda.

Por su parte, la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, como bien precisa la quejosa, dispone en su artículo 2²³ que las monedas en circulación son los billetes y las monedas metálicas; asimismo, el diverso 15²⁴ de esa ley prevé

²¹ **“Artículo 1.** El banco central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México. En el ejercicio de sus funciones y en su administración se regirá por las disposiciones de esta Ley, reglamentaria de los párrafos sexto y séptimo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

²² **“Artículo 2.** El Banco de México tendrá por finalidad proveer a la economía del país de moneda nacional. En la consecución de esta finalidad tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda. Serán también finalidades del Banco promover el sano desarrollo del sistema financiero y propiciar el buen funcionamiento de los sistemas de pagos”.

²³ **“Artículo 2.** Las únicas monedas circulantes serán:

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

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

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

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

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

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

²⁴ **“Artículo 15.** La Reserva Monetaria se destinará exclusivamente a sostener el valor de la moneda nacional, y a regular su circulación y los cambios sobre el exterior”.

que la reserva monetaria²⁵ se destina para mantener el valor de la moneda.

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

Lo anterior significa que, para que las operaciones a todos los niveles económicos pueden realizarse con la moneda del curso legal, es la reserva monetaria del Banco de México quien respalda la moneda, lo que implica que los billetes y monedas tienen el valor nominal en ellos mismos designados²⁶ que

²⁵ Conforme al artículo 14 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos la reserva monetaria está formada por los recursos siguientes:

- “... a). Los que la integran al ser expedida esta ley.*
- b). La plata contenida en las antiguas monedas de un peso y de cincuenta, veinte y diez centavos, retiradas de la circulación en ejecución de esta ley.*
- c). La parte de las utilidades del Banco de México que la ley respectiva señala.*
- d). La diferencia que resulte entre el costo y el valor monetario de las monedas fraccionarias que se acuñen.*
- e). El producto de los préstamos que se contraten para el aumento de la Reserva.*
- f). La suma que anualmente asigne el Presupuesto de Egresos de la Federación para ese objeto.*

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

²⁶ **“Artículo 7.** *Las obligaciones de pago de cualquier suma en moneda mexicana se denominarán invariablemente en pesos y, en su caso, sus fracciones. Dichas obligaciones se solventarán mediante la entrega, por su valor nominal, de billetes del Banco de México o monedas metálicas de las señaladas en el artículo 2o.*

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

liberan a un sujeto de una obligación mediante la entrega de éstos.

De ahí se sigue que, contrario a lo que sostiene la recurrente, el Banco de México no es un deudor de los sujetos tenedores de las monedas metálicas o billetes en circulación, sino que a través de él se permite generar confianza en los sujetos participantes en operaciones comerciales o de cualquier otra índole en donde exista de por medio “pesos mexicanos”, en cuanto a que ese dinero tiene un valor nominal liberatorio por el importe que en los billetes y monedas se indica.

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

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

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

Tampoco pasa inadvertido que, en términos del artículo 56²⁷ de la Ley del Banco de México, los billetes y monedas metálicas que se pongan en circulación se registrarán en su balance contable como un pasivo, toda vez que su registro contable en el banco central no le genera una naturaleza de un crédito.

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

²⁷ **“Artículo 56.** Los billetes y las monedas metálicas que el Banco de México ponga en circulación deberán quedar registrados como pasivos en el balance de la Institución a su valor nominal. En tanto dichas piezas no sean puestas en circulación figurarán en el activo del Banco a su costo de fabricación o a su valor de adquisición, según corresponda, debiendo ajustarse los importes respectivos conforme evolucione el costo de reponer las piezas referidas. Al ser puestas en circulación por primera vez se darán de baja en el activo con cargo a resultados. El Banco registrará en su activo con abono a resultados, el importe obtenible de la enajenación del metal de las monedas que retire de la circulación.

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

Incluso, aun cuando –como dice la quejosa– en una cuenta contable existe un pasivo, debe existir en otra cuenta la de un activo, ello no significa que el sujeto activo de esa relación sean los tenedores del dinero, además de que tampoco implica que ese aspecto transforme al efectivo en un crédito, como antes quedó establecido anteriormente.

Ahora bien, el Tribunal Pleno decidió, al resolver el amparo en revisión 957/2003, respecto a la aplicación del artículo 56 de la Ley del Banco de México, lo siguiente:

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

Se transcribe.

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

Así es, la recurrente pretende que por el hecho de que el Banco de México, como única autoridad facultada para emitir y poner en circulación los billetes y monedas de curso legal, deba registrar como un pasivo en su balance general, el valor nominal de dichos billetes y monedas metálicas, ello significa que

se constituye una relación crediticia entre el propio banco central, como deudor, y la institución de crédito, como acreedora; argumento que carece de sustento jurídico, porque la obligación del Banco de México de considerar como pasivo del dinero circulante, únicamente obedece a una cuestión de índole contable, pero no así que éste se constituya en un deudor del tenedor de dinero, pues, como se dijo con anterioridad, esa medida, al igual que otras diversas que prevé la ley de la materia, tienen como finalidad que el Banco de México cumpla con su función de regular la emisión y circulación de la moneda, lo que sólo se puede lograr en la medida en que el banco central cuente contablemente con datos exactos de cuánto circulante existe, lo que repercute en un sano desarrollo del sistema monetario...”.

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

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

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

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

Análisis del concepto de violación.

Como se precisó en el apartado que antecede, en la sentencia recurrida se omitió analizar, las proposiciones consistentes en: i) que los saldos en efectivo que deben mantenerse para hacer frente a sus operaciones normales de banca y crédito, pierden valor adquisitivo, por lo que es necesario reconocer dicho efecto al determinar el ajuste anual por inflación; y, ii) que se solicitó que al analizar la constitucionalidad de los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se realizará una interpretación conforme, en términos del diverso 1 de la Constitución General.

El primero de los puntos antes mencionados es **infundado**, pues el que una persona deba tener efectivo en

disposición por el gran público que invierte, como son las instituciones de crédito, no hace que el efectivo en caja sea un crédito para efectos del ajuste anual por inflación.

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

Sin embargo, en esos casos no es el flujo monetario lo que constituye el crédito, para efectos del ajuste anual por inflación, sino el instrumento por virtud del cual se permite a los acreditados hacer uso del dinero, por ejemplo: la línea de crédito que se apertura a favor de un cliente, y se genera por el importe que utilizada de esa línea de crédito.

En ese sentido, el efectivo en caja que tienen las instituciones de crédito, como la quejosa, para responder por las líneas de crédito utilizadas por sus acreditados o sus ahorradores no constituye un crédito para efectos del ajuste

anual por inflación; de ahí que no son susceptibles de ser considerados dentro del ajuste anual por inflación, pues no estamos en la presencia de un crédito.

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

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

En efecto, esta Primera Sala ha establecido en diversos precedentes que del principio *pro homine* o *pro persona* no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de “derechos”

alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes.

Corroborar lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.) de rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES”²⁸.**

Por tanto, el simple hecho de que se hubiere reformado el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos

²⁸ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo II, página 906, que lleva por texto el siguiente: *“Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 107/2012 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, página 799, con el rubro: “PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.”, reconoció de que por virtud del texto vigente del artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional en materia de derechos fundamentales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el ordenamiento jurídico mexicano, en su plano superior, debe entenderse integrado por dos fuentes medulares: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. También deriva de la aludida tesis, que los valores, principios y derechos que materializan las normas provenientes de esas dos fuentes, al ser supremas del ordenamiento jurídico mexicano, deben permear en todo el orden jurídico, y obligar a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Sin embargo, del principio pro homine o pro persona no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de “derechos” alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes”.*

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

III. Vulneración al principio de equidad tributaria e igualdad.

En el segundo y tercer agravios se duele que el A quo omitió analizar que las disposiciones reclamadas establecen un trato diverso que carece de alguna justificación objetiva y válida, pues las mismas no permiten considerar al efectivo en caja al momento de determinar el ajuste anual por inflación, lo que provoca un trato diferenciado respecto a dicha partida y de los contribuyentes que se encuentren afectados, como lo es la quejosa; de igual forma se duele que contrario a lo sostenido por el A quo, resultan operantes los argumentos hechos valer en su escrito inicial de demanda, en el sentido de que las disposiciones reclamadas contravienen el derecho fundamental de equidad tributaria, pues las mismas sin racionalidad alguna desconocen aquellas partidas que son impactadas de igual

forma por la inflación, pues se pierde de vista que el fenómeno inflacionario afecta por igual tanto a las deudas como los créditos, situación que evidencia un trato desigual entre contribuyentes. Al efecto, en el concepto de violación tercero la quejosa argumentó que los artículos 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgreden los derechos fundamentales de igualdad y de legalidad, pues son discriminatorios al excluir sin justificación racional del procedimiento de determinación del ajuste anual por inflación el efecto inflacionario de la tenencia del efectivo en caja, que la quejosa se encuentra obligada a mantener en atención a su actividad de banca y crédito.

Primeramente es necesario tener en cuenta que aun cuando la quejosa hace referencia a la vulneración al derecho fundamental de igualdad y al principio de equidad tributaria, en el caso, el estudio sólo debe hacerse a la luz del principio de equidad tributaria, en tanto que es criterio de esta Sala que dicho principio no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución General²⁹.

²⁹ Como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, que lleva por rubro y texto los siguientes: ***“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo

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 en 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

31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad”.

entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo³⁰.

Así, para hacer el análisis de constitucionalidad de una norma a partir del principio de equidad tributaria, es necesario verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.

En virtud de lo anterior, para estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad de una norma tributaria, al amparo del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es indispensable verificar si los elementos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad.

En relación con el estudio de ese principio en materia impositiva, esta Primera Sala –al resolver los amparos en revisión 812/2011 y 18/2012³¹, ambos de esta Ponencia– determinó que en primera instancia debe analizarse si estamos ante un impuesto de carácter directo, o bien, un indirecto, ya que en caso de estar ante el primero de los citados, el análisis de equidad debe partir del supuesto de comparar sujetos, es

³⁰ 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”**.

³¹ Ambos resueltos en la sesión de veintidós de febrero de dos mil doce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

decir, que dos contribuyentes se encuentren en diversidad de situaciones y, por ende, verificar si ese tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al principio que nos ocupa.

Sin embargo, cuando estamos ante la presencia de un impuesto de tipo indirecto, el análisis puede justificarse no respecto de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino que existirán supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda entrar al análisis de la ley con la finalidad de cerciorarse de que el legislador está cumpliendo con el principio de equidad tributaria, por ello, es válido en algunas circunstancias que se haga el análisis de la equidad atendiendo a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, pero esto a manera de excepción y como justificación para ciertos tipos de impuestos indirectos en los cuales la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejando fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, queden fuera del supuesto de sujeción.

De ahí se sigue que, si en el caso la quejosa sostiene que los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulneran el principio de equidad tributaria a partir del trato que estima diferenciado entre el “efectivo en caja” y sus créditos, pues ambos son afectados con el efecto inflacionario, se colige que no es viable su análisis a partir de una situación jurídica que le ocurre a la quejosa.

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

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

Robustece lo anterior, por el criterio que la informa, la tesis 2a. XXIX/2013 (10a.) de rubro: **“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO**

RELATIVO VIGENTE EN 2004, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE”³², en la que se decidió –en lo que nos interesa– que el trato inequitativo que se propuso en ese asunto, se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, cuando conforme al principio de equidad tributaria, lo que debe evitarse son distinciones injustificadas entre contribuyentes.

A mayor abundamiento, tampoco nos encontramos ante situaciones que sean susceptibles de compararse, como tampoco son susceptibles de compararse los sujetos a los que se refiere la quejosa (contribuyentes cuyos recursos se encuentran representados en cualesquier otros bienes reconocidos como créditos para fines del ajuste anual por inflación, respecto de contribuyentes cuyos recursos se encuentran representados por efectivo en caja) a partir de

³² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2, página 1618 de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto es el siguiente: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, atento a los alcances de ese principio, son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que plantean que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 prevé un trato inequitativo entre las erogaciones mayores a \$2000.00 pagadas mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y las cubiertas a través de otra forma de liquidarlas como sería, por ejemplo, la dación en pago, en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo planteado se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes”.

considerar que a la quejosa se le permite considerar dentro del ajuste anual por inflación sus créditos y deudas, pero no se le permite considerar el “efectivo en caja” que debe tener para hacer frente a los adeudos que tiene con el público inversionista.

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

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

En esa medida, la sola tenencia de “efectivo” en la cuentas de los contribuyentes, para hacer frente a cualquier eventualidad, o como en el caso de la quejosa, para que esté disponible a favor de sus acreditados, no es susceptible de considerarse como un elemento que pueda medir la repercusión negativa o positiva del efecto inflacionario.

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

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

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

Además, el que las instituciones de crédito prestan diversos servicios al público en general y, por tal motivo, deban tener “efectivo” en sus sucursales o cajeros automáticos, ello no implica que esa sola circunstancia lo constituya un crédito sobre el cual deba medirse el impacto inflacionario, pues no debe

olvidarse que esa disponibilidad de efectivo deriva de los diversos instrumentos bancarios en los cuales la institución de crédito se obliga a recursos a favor de sus acreditados o del público inversionista.

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

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

De ahí se sigue que no es posible analizar si la razonabilidad o la justificación de un trato diferenciador por parte del legislador de excluir el “efectivo en caja” del ajuste anual por inflación, pues para hacer tal estudio en principio debe verificarse si nos encontramos entre elementos susceptibles de compararse, aspecto que no ocurre en la especie.

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

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

Asimismo, esta Primera Sala estima que es innecesario abordar los tópicos propuestos en los conceptos de violación referentes a la vulneración a los principios de igualdad y equidad tributaria, y cuyo análisis omitió el Juez de Distrito, toda vez que ante la conclusión antes alcanzada de que no puede efectuarse un análisis comparativo como el que propone la quejosa, sea hace innecesario abordar dichos planteamientos.

Ahora bien, en términos de lo dispuesto en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procede a abordar los tópicos correspondientes a los conceptos de violación cuarto y quinto de la demanda de amparo, cuyo análisis fue omitido en la sentencia recurrida.

IV. Vulneración al principio de desarrollo integral.

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

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que artículos 33³³, 34³⁴ y 45³⁵ de la Carta de la Organización de

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

³⁴ **“Artículo 34.** Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:

(...)

c) **Sistemas impositivos adecuados y equitativos...**”.

³⁵ **“Artículo 45.** Los Estados miembros, convencidos de que el hombre sólo puede alcanzar la plena realización de sus aspiraciones dentro de un orden social justo, acompañado de desarrollo económico y verdadera paz, convienen en dedicar sus máximos esfuerzos a la aplicación de los siguientes principios y mecanismos:

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

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

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

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

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

Asimismo, el diverso artículo 26³⁶ de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone el compromiso

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

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

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

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

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

³⁶ **“Artículo 26. Desarrollo Progresivo.** Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

de los Estados parte, de adoptar providencias económicas y técnicas, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos derivados de las normas económicas, sociales, sobre educación, ciencia y cultura.

Por otro lado, esta Primera Sala, en la tesis 1a. X/2014 (10a.) de rubro: **“SISTEMAS IMPOSITIVOS “ADECUADOS Y EQUITATIVOS”. SU CONCEPCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 34 DE LA CARTA DE LA ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS”**³⁷, sostuvo que en cuanto a los sistemas impositivos adecuados y equitativos a que hace referencia el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en el sentido de que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere dicho tratado; sino que el establecimiento de sistemas impositivos adecuados y equitativos, constituye la voluntad de los Estados

³⁷ Consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 2, enero de 2014, Tomo II, página 1124, cuyo texto es el siguiente: “La Carta de la Organización de los Estados Americanos, suscrita en Bogotá en 1948 y reformada por los Protocolos de Buenos Aires en 1967, Cartagena de Indias en 1985, Washington en 1992 y Managua en 1993, específicamente en su artículo 34, prevé que los Estados miembros, a fin de acelerar su desarrollo económico y social, de conformidad con sus propias modalidades y procedimientos, en el marco de los principios democráticos y de las instituciones del Sistema Interamericano, han convenido en dedicar sus máximos esfuerzos al logro de diversas metas básicas, entre las que se encuentra, en su inciso c), el establecimiento de “sistemas impositivos adecuados y equitativos”. Ahora bien, en términos de dicho tratado internacional, su establecimiento constituye la voluntad de los Estados miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte “adecuada” y “equitativa” de conformidad con las propias modalidades y procedimientos de cada entidad firmante. Esto, entendiendo al sistema impositivo como el orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total; de ahí que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado”.

miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte “adecuada” y “equitativa”, de acuerdo con las modalidades y procedimientos de cada entidad firmante.

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

Es decir, lo que en términos de este tratado internacional debe entenderse es que todo Estado signatario de la referida convención, deberá implementar las medidas que estime pertinentes para la creación de un sistema impositivo adecuado de acuerdo a sus propios procesos y condicionantes; entendiendo al sistema impositivo, como el orden jurídico tributario en su integridad, es decir como un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total.

Tales consideraciones en cuenta su apoyo, en lo resuelto por esta Primera Sala en los amparos en revisión 137/2015³⁸ y 480/2013³⁹.

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

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

³⁸ Resuelto en la sesión de catorce de octubre de dos mil quince por unanimidad de cuatro votos de los Señores Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo (Ponente), quien se reserva el derecho de formular voto aclaratorio, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ministro José Ramón Cossío Díaz estuvo ausente.

³⁹ Correspondiente a la sesión de treinta de octubre de dos mil trece por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

V. Vulneración al derecho fundamental de propiedad.

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

Esta Primera Sala al resolver el amparo directo en revisión 2525/2013, correspondiente a la sesión de veintisiete de noviembre de dos mil trece, de la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, precisó que el derecho a la propiedad, como parte de los derechos fundamentales de las personas, *“debe ser entendido como el derecho que tienen las personas a ser propietarias y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre éste o aquel bien”*.

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

Con base en esa definición, se concluye que el tópico de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la

propiedad no guarda vínculo alguno con el efecto inflacionario del “efectivo en caja”.

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

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

Debe recordarse que el derecho tributario recae sobre el patrimonio de los contribuyentes, entendido éste como la gama de bienes, derechos, obligaciones y cargas que éstos tienen. Así, en materia del impuesto sobre la renta, su objeto recae en los ingresos, como manifestación de la modificación positiva en el patrimonio.

Entonces, no puede colegirse que el patrimonio tiene el mismo significado que el derecho a la propiedad, pues éste se

refiere a la posibilidad de apropiarse de las cosas, mientras que el primero se refiere el cúmulo de bienes, derechos, obligaciones y cargas, y es sobre este último concepto en el cual se fija el legislador para el establecimiento de contribuciones.

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

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

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

restringir a los gobernados el poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

SEXTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

Ahora bien, conforme al estudio de los agravios propuestos por la quejosa y al haberse evidenciado lo infundado de sus argumentos, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia, 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. 71/2006⁴⁰ 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,

⁴⁰ 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”.

RESUELVE:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a BANCO SANTANDER (MÉXICO), SOCIEDAD ANÓNIMA, INSTITUCIÓN DE BANCA MÚLTIPLE, GRUPO FINANCIERO SANTANDER MÉXICO**, en contra de los artículos 44 y 45, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

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

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

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

FCV*amgp