

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

**QUEJOSA: PARQUE INDUSTRIAL
MEXICALI, SOCIEDAD ANÓNIMA DE
CAPITAL VARIABLE**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ

SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 903/2016, promovido en contra del fallo dictado el seis de noviembre de dos mil quince, por el Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Baja California, con residencia en Mexicali, en el juicio de amparo indirecto *****.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar si el artículo 153, noveno párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar un trato diferenciado por exentar del pago del impuesto relativo a las personas morales en donde participen como accionistas fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso y goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo.

I. ANTECEDENTES DEL CASO

1. El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 153, noveno párrafo, de la citada ley.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

2. El trece de marzo de dos mil quince, **Parque Industria Mexicali, Sociedad Anónima de Capital Variable**, presentó vía internet la declaración anual de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce, mediante la cual efectuó el entero del impuesto.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Juicio de amparo indirecto.** La quejosa por escrito presentado el nueve de abril de dos mil quince,¹ ante la Oficina de Correspondencia Común del Juzgado de Distrito en Mexicali, Baja California, solicitó el amparo y protección de la justicia federal.
4. La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio, las contenidas en los artículos 1 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
5. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señaló los siguientes:
 - a) Del Congreso de la Unión, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, la discusión, aprobación y expedición del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece, en el Diario Oficial de la Federación, por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el artículo 153, noveno párrafo de la citada ley.
 - b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la promulgación y orden de publicación del citado Decreto, en particular el artículo 153, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
6. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Baja California, con residencia en Mexicali, cuyo titular mediante

¹ Cuaderno de Amparo Indirecto ***** , foja 2.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

proveído de veintitrés de abril de dos mil quince, admitió la demanda de amparo, registrándola con el número *****².

7. Al respecto, el Cámara de Senadores del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de improcedencia, la prevista en el artículo 61, fracción XXII de la Ley de Amparo, al estimar que el acto que se le atribuye no le causa afectación a los intereses jurídicos de la quejosa, pues la culminación del proceso legislativo es un acto independiente del ámbito de sus facultades.
8. De igual manera, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de sobreseimiento, la prevista en el artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo, por considerar que se debe sobreseer respecto de los actos que no son ciertos.
9. Por último, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, no planteó causales de improcedencia.
10. Seguidos los trámites de ley, el seis de noviembre de dos mil quince, el Juzgado de Distrito dictó sentencia,³ en la que consideró que la autoridad responsable Cámara de Senadores fue omisa en expresar argumentos por los cuales estimaba actualizada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, y negó el amparo a la quejosa.
11. **Recurso de revisión.** Inconforme con esa resolución, la quejosa interpuso recurso de revisión el uno de diciembre de dos mil quince⁴, ante la Oficina de Correspondencia Común del Juzgado de Distrito en Mexicali, Baja California, quien lo remitió al Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, el cual mediante acuerdo de veintinueve de enero de dos mil dieciséis lo tuvo por admitido y lo registró con el número *****⁵.

² Ibidem, foja 79.

³ Ibidem, foja 186.

⁴ Ibidem, foja 222.

⁵ Cuaderno del amparo en revisión ***** , foja 23.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

12. Mediante escrito depositado por correo certificado el tres de marzo de dos mil dieciséis,⁶ el Delegado del Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva, en el que no formuló causales de improcedencia y sobreseimiento.
13. Por acuerdo de veintiocho de marzo de dos mil dieciséis,⁷ el Presidente del tribunal colegiado del conocimiento, tuvo por admitido el recurso de adhesión.
14. Mediante sentencia de veinticuatro de agosto de dos mil dieciséis,⁸ el tribunal colegiado resolvió: i) reiterar lo determinado por el juzgado de distrito respecto de la causal de improcedencia invocada por la Cámara de Senadores en su informe justificado; ii) desestimar la causal de sobreseimiento invocada por el Presidente de la República en su informe justificado; iii) carecer de competencia para conocer del recurso de revisión y; iv) remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el tema de constitucionalidad planteado.
15. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de seis de septiembre de dos mil dieciséis⁹, lo registró con el número 903/2016, ordenando notificar a las autoridades responsables y precisó que mediante sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, celebrada por el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal, se determinó la creación de diversas comisiones derivadas de la Comisión 68, a cargo del Ministro Eduardo Medina Mora I., entre ellas, la Comisión 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta “Impuesto sobre la Renta dos mil catorce (Tercera)”, asignada al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, en la cual se incluyeron diversos temas relacionados, entre otros, con el tema genérico: *“Tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta que otorga a residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional”*, como lo es, el tema específico: *“Exención*

⁶ Ibídem, foja 41, reverso.

⁷ Ibídem, foja 43.

⁸ Ibídem, foja 51.

⁹ Cuaderno de amparo en revisión 903/2016, foja 45.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

aplicable a las personas morales residentes en el extranjero atendiendo a la calidad de sus acciones y a la actividad que realizan -artículo 153, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta-”.

16. Mediante proveído de veintidós de marzo de dos mil diecisiete¹⁰, se agregó el dictamen en el cual el Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena estimó pertinente devolver a la Secretaría General de Acuerdos los autos, para el efecto de que se ordenara el turno ordinario del presente asunto, lo anterior, en términos de lo acordado por el Tribunal Pleno en la sesión privada de trece de febrero de dos mil diecisiete y, por tanto, se determinó turnar el toca de revisión para su estudio a tal Ministro, así como enviar los autos a la Primera Sala, a fin de que la Ministra Presidenta dictara el acuerdo de radicación respectivo.
17. Con fecha de veintiuno de abril de dos mil diecisiete¹¹, esta Primera Sala se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

III. COMPETENCIA

18. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es constitucional y legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero, Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 153, noveno párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

¹⁰ Ibídem, foja 75

¹¹ Ibídem, foja 100.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

19. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento, dispone que -al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que sí el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe abocarse al mismo.

IV. OPORTUNIDAD.

20. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fue interpuesto el recurso de revisión por la recurrente, así como la del recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, habida cuenta de que el tribunal colegiado que conoció de dichos asuntos examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos¹².

V. LEGITIMACIÓN

21. En virtud de que el Tribunal Colegiado no efectuó el análisis de la legitimación, esta Primera Sala procede a su estudio.
22. El C. *********, apoderado legal de la quejosa, está legitimado para interponer el presente recurso de revisión, de conformidad con el artículo 10 de la Ley de Amparo, pues tal carácter le fue reconocido en el acuerdo de trece de abril de dos mil quince¹³, por el juzgado de distrito de origen.

¹² Cuaderno Amparo en Revisión *********, fojas 53 y reverso.

¹³ *Ibidem*, foja 77.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

23. Asimismo, el Presidente de la República, por conducto de su Delegado, está legitimado para presentar la revisión adhesiva, ya que en el juicio de amparo se le reconoció el carácter de autoridad responsable; de conformidad con lo previsto por el artículo 5º, fracción II, de la Ley de Amparo.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

24. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hizo valer la quejosa en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado:
25. **Demanda de amparo.** La quejosa en el amparo indirecto *********, relativo a la inconstitucionalidad del artículo 153, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, formuló los siguientes conceptos de violación:

ÚNICO. Que el artículo 153, párrafo noveno, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Que el trato diferenciado que el legislador hace entre sociedades cuyos ingresos están representados con por lo menos el 90% por las actividades de venta y arrendamiento de terrenos y construcciones adheridas al suelo, respecto de las que como accionistas tienen a fondos de pensiones, y las que no, resulta evidentemente inequitativo.

Que, no obstante que la actividad respecto de la cual tienen más ingresos es la misma, reciben un trato fiscal diferenciado, sin que para ello, se advierta -en la exposición de motivos- una justificación razonable ni proporcionada que el legislador haya manifestado, a efecto de hacer tal distinción.

Que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla dos tasas distintas de impuesto: a) 30% (Artículo 9) para las personas morales cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo; y, b) una exención (Artículo 153, párrafo noveno) a personas morales con el mismo objeto social y nivel de ingresos pero que tengan como accionistas a fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero.

Que la misma actividad empresarial desarrollada por dos empresas, es tratada de manera diferenciada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que una paga el impuesto relativo, y la otra solo en la proporción en la que sus accionistas no sean fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero.

Que se podría dar el caso en que dos empresas que se dedican exactamente a lo mismo, y una de ellas tuviera el 99% de su capital en fondos de pensiones y jubilaciones residentes el extranjero, dicha empresa únicamente tendría que pagar el 1% de impuesto sobre la renta, mientras que la otra pagaría 29% más del impuesto, ello sin justificación proporcional mínima entre la medida y la finalidad establecido por el legislador.

Que si una empresa tiene como accionistas a personas físicas mexicanas o extranjeras, o bien, a personas morales mexicanas o extranjeras (que no sean fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros), se paga el impuesto respectivo.

Que en el caso concreto, se encuentra en una situación análoga en relación a las sociedades que dedicándose exactamente a lo mismo, pero teniendo como accionista a fondos de pensiones residentes en el extranjero, reciben una exención del impuesto sobre la renta.

Que, por tanto, el artículo 153, párrafo noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta, produce como efecto de su aplicación, una ruptura de igualdad de hecho -sociedades que se dedican a lo mismo, pero con distinta clase de accionistas-, al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Que no existe justificación objetiva alguna para el otorgamiento de la exención en el pago del impuesto sobre la renta a las personas morales residentes en el territorio nacional, por el simple hecho de que cuentan con accionistas que se encuentren constituidos como fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero.

Que se trata de beneficiar el sector de arrendamiento de inmuebles, a partir de una justificación imprecisa, pues el legislador señaló en la exposición de motivos que es con motivo de que los fondos de pensiones en el extranjero están exentos del respectivo impuesto en sus países de origen, por lo que se debía de establecer la exención en el numeral que se impugna.

Que si lo que pretendía el legislador era captar ingresos en el sector de arrendamiento inmobiliario no resulta adecuado ni proporcional, que únicamente se otorguen incentivos a fondos de pensiones extranjeros que sean accionistas en empresas establecidas en territorio nacional; pues bien, en todo caso, pudo haber establecido esa exención a empresas con accionistas mexicanos que se dedican exactamente a la misma actividad, lo cual también hubiera sido un atractivo de accionistas mexicanos a dicho sector.

Que no obstante que a las empresas a las que se les da dicho tratamiento fiscal son aquellas con accionistas que son fondos de pensiones que residentes en el extranjero, el beneficio se está otorgando a una empresa con domicilio en territorio nacional, es decir, a una persona moral mexicana con cierta configuración accionaria. Mientras que una persona moral mexicana, con domicilio en el territorio, que no tiene dicha configuración accionaria no obtiene ese beneficio.

Que se transgrede en su perjuicio el principio de equidad tributaria, pues aunque se dedique a lo mismo que otra empresa -con distinta configuración accionaria-, no puede existir una competencia proporcional.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Que si existiera una empresa que tuviera como accionistas dos fondos de pensiones residentes en el extranjero, cuya tenencia accionaria fuera del 50% y 50% respectivamente, dicha persona moral, simplemente no pagaría el impuesto correspondiente, por tanto, dicho beneficio le otorgaría la posibilidad de reducir los precios de enajenación o arrendamiento (uso o goce) de inmuebles o de sus construcciones de una manera tal, que contra dichos precios una empresa mexicana sin fondos de pensiones como accionistas residentes en el extranjero, no pudiera competir, pues por el contrario, la tasa del impuesto que pagaría sería del 30%.

Que la exención establecida en el artículo 179, noveno párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, viene a romper la paridad de tratamiento que para situaciones fiscales semejantes, exige la garantía de equidad tributaria, contenida en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal.

Que la tarea del legislador es asegurar la recaudación de ingresos para destinarlos al gasto público a efecto de que el Estado pueda cumplir con todas sus obligaciones y logre satisfacer todas las necesidades de los gobernados, no obstante, ello no puede superar los principios constitucionales consagrados en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal, que si bien imponen la obligación de contribuir al gasto público, dicha obligación se delimita a través de principios, los cuales a la vez constituyen límites para que el legislador no pueda gravar e imponer tributos o estímulos fiscales a su arbitrio. Así, tanto los legisladores como los gobernados, se encuentran constreñidos a cumplir con dicha disposición de rango constitucional.

Que la finalidad fue exentar a fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, debido a que se encuentran exentos del impuesto sobre la renta en sus países de origen y, por otra parte, debido al interés para lograr captar los recursos de estos fondos, particularmente cuando se dirigen al sector de arrendamiento.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Que el objetivo de una medida legislativa para efectos recaudatorios, no puede superar los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Federal en materia de tributación, de lo contrario se estarían suprimiendo y nulificando tales derechos, situación en la especie acontece en virtud de que se afecta el tratamiento equitativo entre empresas ubicadas en el mismo supuesto de hecho, en detrimento del patrimonio y posibilidad de competencia económica.

Que si lo que pretende el legislador a través de la medida legislativa correspondiente, es atraer la inversión en el sector de enajenación y aprovechamiento de inmuebles, tiene la posibilidad de establecer un trato equitativo a todos los sujetos que realicen dicha actividad de manera preponderante (90% de ingresos totales, provengan exclusivamente de enajenación y uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país).

Que la medida consistente en establecer un trato diferenciado a personas que se encuentran en la misma situación, sólo por el hecho de tener una configuración accionaria diversa, constituye una medida desproporcional para alcanzar la meta buscada, en virtud de que no existe relación mínima alguna entre el objetivo o finalidad planteados y los mecanismos de diferenciación establecidos para su consecución.

26. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Baja California, con residencia en Mexicali, mediante sentencia de seis de noviembre de dos mil quince, negó el amparo a la quejosa, fueron las siguientes:

En el Considerando Quinto, el juzgado de distrito determinó no entrar al análisis de la causal de improcedencia, planteada por la Cámara de Senadores, prevista en el artículo 61, fracciones XII de la Ley de Amparo, ya que omitió expresar argumentos por los cuales estimaba que la referida causa de improcedencia del juicio se surte en la especie.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

En el Considerando Sexto, el juzgado de distrito estimó infundados los conceptos de violación planteados por la quejosa.

Ello, porque como lo aduce la quejosa en su demanda, el establecimiento de dicha exención en el diverso artículo 179, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente el uno de enero del año dos mil dos, de igual redacción al actual noveno párrafo del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclama, obedeció a que, a nivel internacional, los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta en sus países de origen y ello propició la necesidad de implementar esa misma medida en la legislación nacional para lograr captar los recursos de esos fondos, que normalmente tienen un elevado grado de permanencia, particularmente cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento.

Lo anterior se corrobora con la exposición de motivos de la iniciativa que se sometió a la consideración del Congreso de la Unión, el siete de diciembre del año dos mil, en la que el legislador estimó necesario, a fin de mantener la neutralidad del esquema en relación con los fondos de pensiones y jubilaciones en materia del impuesto sobre la renta, exentar del pago de dichos gravámenes a los fondos de pensiones y jubilaciones siempre que cumplan con los términos y condiciones que se establecen en el actual artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Estimó, que la finalidad que persigue el precepto reclamado, es objetiva y constitucionalmente válida; ya que de otra manera se estaría obligando a dichos fondos a pagar el impuesto sobre la renta, desincentivando la inversión de ese sector, que fue precisamente lo que se trató lograr con esa medida.

Además, consideró que con esta medida se atiende a un fin extrafiscal para lograr la neutralidad del sistema, con el objeto de incentivar la inversión de fondos de pensiones y jubilaciones que participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, que por su permanencia es importante para el país, se concluye que la exención a favor de estas personas morales ahí previstas, encuentra apoyo en una justificación objetiva y constitucionalmente válida.

Por ello, señaló que no se está otorgando ese beneficio a cualquier persona moral que cuente con inversionistas extranjeros, sino sólo a aquellas entidades en que los accionistas o asociados sean fondos de pensiones y jubilaciones que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que lo que buscó el legislador con esa medida fue lograr la neutralidad del esquema en relación con los fondos de pensiones y jubilaciones, a fin de preservar la inversión de ese tipo de contribuyentes en el país.

Precisó, que aun cuando se exenta del pago del impuesto sobre la renta a las personas morales de las cuales son accionistas o asociados los fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en el extranjero; dicha exención se encuentra condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos que se establecen en el artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; además de que dicha exención únicamente procede en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral de que se trate; de modo que dichas empresas tendrán que pagar el impuesto sobre la renta por la parte en que no sean accionistas o asociados los fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en el extranjero, de la misma manera que lo hacen los otros contribuyentes del impuesto.

Refirió, que además la quejosa no tiene como socios a entidades que representen fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero ni en el país; de ahí que la norma impugnada no viola el

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Puntualizó, que debe tenerse presente que tal exención que establece el párrafo noveno del artículo 153 de la ley en comento, tiene por objeto propiciar mayor captación de recursos de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero que tienen normalmente un elevado grado de permanencia, pero siempre y cuando se den los supuestos y se cumplan los requisitos que actualmente se aplican tratándose de personas morales.

Lo anterior, señaló que también es con la finalidad de obtener mayores ingresos al Estado, que ayuden a otorgar todos los servicios necesarios a la población, para que tengan un desarrollo de vida más óptimo, por lo que no toda desigualdad en el trato es inconstitucional, ya que el legislador no solo está facultado, sino está obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a efecto de implementar las medidas de recaudación necesarias, para lograr los objetivos de Estado, que siempre están encaminados a un bien común.

En base a lo anterior, determinó que no existe violación al principio de equidad tributaria, respecto de los sujetos que se encuentran exentos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al no encontrarse en el mismo plano de igualdad en torno de los contribuyentes de ese impuesto que sean residentes en el territorio nacional y que entre sus accionistas no se encuentren fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en territorio nacional, puesto que dicha exención tiene por objeto atraer la inversión extranjera, por lo que se justifica el fin extrafiscal.

Lo anterior, de conformidad a lo que sostuvo el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis número P. XLIV/2010, de rubro: "EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DEL PAGO DE ESE TRIBUTO A LAS PERSONAS MORALES REFERIDAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 179 DE LA LEY DEL

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”.

Así, refirió que en la ejecutoria que dio origen a la indicada tesis, se determinó que la exención contenida en el artículo 179, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en ese entonces, en favor de las personas morales que tengan como accionistas a fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en el extranjero, cuyos ingresos totales provengan al menos en 90% exclusivamente de la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de 50% de los bienes mencionados, siempre que cumplan con los requisitos y condiciones previstas en el propio artículo 179, no es violatoria de la garantía de equidad tributaria, texto que es de igual contenido al artículo que se impugna (153, noveno párrafo de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Ello, porque tal exención encuentra justificación en que dichos fondos constituyen importantes inversionistas para el país, por ende cuando son accionistas de personas morales, para que el impuesto sobre la renta no les repercuta indirectamente, se consideró adecuado exentarlas a fin de que el esquema sea neutral en relación con tales fondos, además de que en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se tomó en cuenta que a nivel internacional los fondos de pensiones y jubilaciones de residentes en el extranjero están exentos del pago del impuesto sobre la renta, lo que propició la instrumentación de la misma medida en la legislación nacional para captar sus inversiones.

Por lo anterior, precisó que las actividades reguladas y exentas del pago del tributo están justificadas por la trascendencia que tienen en la vida nacional, de modo que estimó infundados los conceptos de violación de la parte quejosa, porque el creador de la norma no buscó beneficiar en

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

la porción que se debate a un universo indistinto de contribuyentes entre quienes pretende ubicarse la quejosa, sino sólo a aquellos que por la trascendencia de su actividad se encuentren, además, en los supuestos de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que remite la norma general controvertida y siempre que cumplan con los requisitos que prevé la citada ley.

En tal virtud, estimó que el trato diferenciado que establece, el noveno párrafo del artículo 153 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al exentar del pago del impuesto relativo (en la proporción derivada de la calidad de los accionistas) a las personas morales residentes en el extranjero atendiendo a la calidad de los accionistas (fondos de pensiones y jubilaciones) y a la actividad que realizan (industria inmobiliaria), persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

En ese sentido, consideró infundados los conceptos de violación y negó el amparo y la protección de la justicia federal a la parte quejosa.

27. En el **recurso de revisión** la quejosa aduce:

PRIMERO. Que el juzgado de distrito omitió pronunciarse en relación al test de proporcionalidad de la medida legislativa para superar un trato diferenciado.

Que el juez de distrito no realizó el análisis de la regularidad constitucional del precepto impugnado a la luz del test de proporcionalidad que fue planteado en la demanda de amparo, a efecto de determinar si el legislador cumplió con los parámetros necesarios para otorgar un trato diferenciado.

Que el argumento toral de la demanda de amparo es la inconstitucionalidad de la norma que da un trato diferenciado a las personas morales constituidas en México, que son residentes en el país y que tienen como accionistas a fondos, cuando los ingresos de dichas personas morales provienen al menos en un 90% de la enajenación o

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, en cuyos casos están exentas del pago del impuesto sobre la renta en la proporción de la tenencia accionaria o participación de dichos fondos en la persona moral.

Que el A quo señala que al examinar si una norma jurídica determinada respeta el principio de equidad tributaria deben de tomarse en cuenta precisamente los parámetros del test de proporcionalidad planteados en la demanda de amparo, sin embargo no analiza dichos parámetros, sólo se limita a determinar que existe una justificación o finalidad "objetiva" y "constitucionalmente válida" de la medida legislativa, sin examinar la idoneidad y proporcionalidad de ésta.

Que no existe análisis en el contenido de la sentencia de amparo de los elementos que conforman el *test* de proporcionalidad a efecto de analizar la constitucionalidad del Precepto impugnado.

1.1 Que el juez de distrito no analizó la idoneidad de la medida legislativa en relación con las finalidades del legislador federal como elemento del test de proporcionalidad que fue planteado en la demanda.

Que el amparo no atiende el argumento planteado por la quejosa en el sentido de que si bien el fin de la medida legislativa es constitucionalmente válido, se debe analizar su idoneidad a efecto de determinar si el precepto es o no constitucional.

Que el trato fiscal para las morales a que se refiere el precepto impugnado no constituye el medio apto para lograr las finalidades propuestas, no existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin, y por lo tanto, sin cumplir con el parámetro de idoneidad del test.

Que el A quo no analiza la instrumentalidad del precepto impugnado en relación con las finalidades, el cual no cumple con dicho parámetro pues el preservar la exención de impuesto sobre la renta de los fondos e incentivar su inversión no se logra a través del éste.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Que el precepto impugnado exenta a las personas morales que tienen como accionistas a fondos, no así directamente al propio fondo como ente extranjero, y por tanto, quien se beneficia de dicha exención, es la persona moral mexicana, con residencia en territorio nacional.

Que contrario a lo apreciado por el A quo, la exención prevista en el precepto impugnado, no beneficia directamente a los fondos, pues quien aprovecha el beneficio fiscal es una empresa mexicana, con domicilio en territorio nacional y por lo tanto, la medida legislativa no cumple con el elemento de instrumentalidad del test.

Que si lo que pretendió el legislador fue preservar la exención de los fondos de impuesto sobre la renta en sus países de origen, así como: incentivar su inversión, las medidas idóneas que de hecho existen en los ordenamientos mexicanos en materia fiscal, son: 1) la exención de los ingresos que efectivamente perciben dichos fondos como entes extranjeros cuando directamente invierten en México, como ente extranjero, prevista en el artículo 153, párrafo sexto y; 2) exención de dividendos, utilidades o ganancias distribuidas por empresas mexicanas a los fondos cuando dichas empresas mexicanas realizan la actividad prevista en el precepto impugnado; beneficio que se prevé en la Regla 1.3.17.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce.

Que contrario a lo previsto en el noveno párrafo del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de las disposiciones señaladas en los anteriores incisos 1) y 2), sí se logra preservar la exención de los fondos de impuesto sobre la renta en sus países de origen y captar su inversión en México, como entes extranjeros, en el sector inmobiliario.

Que es erróneo considerar que a través de la medida legislativa que se tilda de inconstitucional se logra la finalidad expuesta por el legislador, pues la exención se otorga a la moral mexicana, y para lograr lo expuesto por tal legislador, se debe de otorgar directamente el beneficio al fondo como ente extranjero participando como accionista en una

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

moral mexicana, es decir, se debe de exentar el dividendo, utilidad o ganancia, como de hecho se hace a partir de la disposición señalada en el inciso 2) anterior.

Que la diferenciación de trato con base en el origen de los accionistas de la sociedad mercantil dedicada a la enajenación del uso o goce del bien inmueble, resulta un criterio que carece de razonabilidad, pues coloca en una franca desventaja a las empresas nacionales cuyo objeto social es el contenido del precepto impugnado y que no se les exenta del impuesto sobre la renta.

1.2. Que el juez de distrito no analizó la proporcionalidad de la medida legislativa en relación a la finalidad de atraer la inversión de los fondos como parte del test de proporcionalidad que fue planteado en la demanda.

Que la finalidad del legislador no cumplen con el parámetro de idoneidad, lo que resulta suficiente para estimar la inconstitucionalidad del precepto impugnado; suponiendo sin conceder que se aceptara la idoneidad mínima de dicho precepto, éste no cumple con una correspondencia proporcional mínima.

Que dicho parámetro tampoco fue analizado por el juez de distrito, lo cual transgrede la fracción II, del artículo 74 de la Ley de Amparo por no ser exhaustivo en relación a lo planteado en la demanda de amparo.

Que a pesar de que dichas finalidades son constitucionalmente válidas, afectan desproporcionalmente a aquellas personas morales mexicanas con residencia en territorio nacional, que dedicándose a exactamente la misma actividad, y luego entonces obteniendo ingresos desempeñando aquella, no pueden obtener ese beneficio por no contar con un fondo como accionista, o por no conocer a uno, o bien, porque no pueden conseguir que un fondo participe como accionista dentro de su empresa.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Que en el caso en concreto, la medida legislativa resulta gravosa para un universo definido de particulares que realizan las mismas actividades y cuentan con las mismas características en el mercado pero que al no conseguir o contar con cierto tipo de accionistas para que participen en sus empresas, deben pagar la totalidad del impuesto sobre la renta.

Que el precepto impugnado otorga un beneficio de forma arbitraria y desproporcional a empresas mexicanas por el simple irrazonable argumento de que cuentan con fondos como accionistas, colocando a otras empresas mexicanas que se encuentran en un plano de igualdad respecto de aquéllas, en una situación de desventaja por no gozar de la exención.

Que el precepto impugnado no cumple con el elemento de idoneidad del test por no beneficiar a los fondos, sino a morales mexicanas dedicadas a la actividad referida en dicho precepto, sí lo hace el párrafo sexto, del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la Regla 1.3.17.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, pues a través de dichas disposiciones sí se logra preservar la exención de los fondos e incentivar su inversión, al ser ellos los directamente beneficiados.

Que el juez de distrito no realizó el escrutinio de referencia, de manera que arribó arbitrariamente a la conclusión de que la distinción en el trato fiscal es constitucional a través de meras afirmaciones sin que existiera un pronunciamiento en relación a la razonabilidad de la medida y la proporcionalidad de la misma y no atiende sus argumentos de la demanda de amparo, transgrediendo el principio de exhaustividad.

2.1 Que el A quo debió motivar debidamente su consideración de que el precepto impugnado es constitucional por perseguir un fin extrafiscal.

Que no cualquier justificación por infundada, desproporcionada u oportunista, en la que el creador de una norma tributaria aluda a un supuesto fin extrafiscal, debe considerarse suficiente. No cualquier fin

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

extra fiscal, por loable que sea, debe tener el estatus de contenido en una norma, cuando resulta evidente que la misma es carente de sustento, de idoneidad o proporcionalidad.

Que el argumento de que la medida legislativa es constitucional por tener un fin constitucionalmente válido resulta insuficiente, pues aunque aquélla persiga un fin tutelado o previsto por la Constitución Federal, debe de tener un mínimo de idoneidad y de existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.

Que al reclamarse la inconstitucionalidad del precepto impugnado por transgredir el principio de equidad tributaria, debe de atenderse al juicio de proporcionalidad analizando dicho precepto a la luz de los elementos que lo conforman, lo que en la especie no aconteció.

Que si el juez de distrito estableció parámetros para que válidamente el legislador, imponga una medida legislativa con fines extrafiscales; para cumplir con el requisito de motivación en las sentencias-, debió de expresar cómo es qué el legislador sí cumplió con el test jurisprudencial.

2.2 Que el A quo cita en la sentencia de amparo una tesis de jurisprudencia, en la cual el Pleno de la Suprema Corte analiza la constitucionalidad de la fracción V, del artículo 4 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la cual fue abrogada, y en la cual se establecía la exención para los fondos que se encontraban exentos de conformidad con el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, no obstante, dicho análisis se efectuó a la luz de otro proceso legislativo, en que se expusieron motivos en relación a la exención de un impuesto diverso con objeto y características particulares.

Que dicha exención encontró su justificación en el contenido del precepto impugnado (antes artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), pues se estableció a efecto de que los sujetos exentos de conformidad con la ley no se vieran afectados por el pago de impuesto empresarial a tasa única, pues tales impuestos eran complementarios,

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

de tal manera que si el legislador no hubiera previsto tal exención en Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única entonces aun sin pagar impuesto sobre la renta, se iban a ver afectados por el pago de impuesto empresarial a tasa única, repercutiéndoles indirectamente el impuesto sobre la renta, es decir, el análisis de constitucionalidad de dicha exención analizó a la luz de otra finalidad, que era la de preservar la neutralidad del sistema de los fondos.

Que no se puede analizar la constitucionalidad del precepto impugnado a través de un análisis de un artículo justificado precisamente en el precepto que ahora se tilda de inconstitucional.

2.3 Que los efectos de la sentencia deben ser los de incluirla en el beneficio otorgado por el precepto impugnado y se le permita la exención, pues de lo contrario se continuaría transgrediendo el principio de equidad tributaria a partir de un trato discriminatorio y causando perjuicio por una competencia desleal entre empresas dedicadas al mismo objeto social.

Que los efectos de la protección constitucional se traducen en otorgarle el mismo trato del que gozan los contribuyentes destinatarios de la norma, esto es, hacerle extensivo el beneficio contenido en la ley declarada inconstitucional, esto es, otorgar la exención total del impuesto sobre la renta, pues no habría otra forma materialmente posible de determinar la proporción de la exención, sobre todo porque si la inconstitucionalidad radica en que el beneficio se otorga en efecto a la persona moral mexicana por la actividad que realiza, en función de la calidad de accionistas, elemento que no pasa el test, entonces el beneficio se debe otorgar en su totalidad por la actividad que realizan las morales y no por otra razón, debiéndose de otorgar la exención total de dicho impuesto.

28. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de veinticuatro de agosto de dos mil dieciséis, el Quinto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito, resolvió:

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

En el Considerando Quinto, el tribunal colegiado del conocimiento determinó que no será materia de análisis lo resuelto por el juez de distrito en el considerando quinto de la sentencia combatida, específicamente la causal de improcedencia contemplada en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo, hecha valer por la Cámara de Senadores, al no existir agravio alguno de las partes en su contra.

Por otra parte, advirtió que el juez de distrito fue omiso en abordar la diversa causal de sobreseimiento hecha valer por la autoridad responsable Presidente de la República, prevista en el artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo, alegando la supuesta inexistencia de los actos reclamados; causal la anterior, que desvirtuó al tratarse la ley impugnada, de un acto legislativo, el cual, no es sujeto a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley de Amparo.

Por último, señaló que no se advirtió de oficio alguna causa de improcedencia que pudiera actualizarse en relación con la ley reclamada.

En el Considerando Sexto, el tribunal colegiado determinó que era innecesario estudiar la parte considerativa de la sentencia impugnada que analizó el fondo del asunto, así como los agravios que en su contra endereza la quejosa, y la autoridad recurrente adhesiva, en virtud de que en los presentes recursos de revisión principal y adhesiva subsiste un problema de constitucionalidad respecto del artículo 153, noveno párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce; relativo a la exención en el pago atendiendo a personas morales que tengan participación de fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero, cuya resolución corresponde a la Suprema Corte.

Lo anterior, porque en la demanda de garantías promovida por la quejosa se reclamó la inconstitucionalidad de: *“La discusión, aprobación*

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

y expedición del Decreto Legislativo por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de diciembre de 2013, particularmente el artículo 153, párrafo noveno” y, en el caso no existe jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte, publicada o pendiente de publicar, ni existen tres precedentes emitidos indistintamente por el Pleno o por las Salas, en forma ininterrumpida y en igual sentido, y que no hubiere alcanzado votación idónea para integrar jurisprudencia.

En ese contexto, atendió que el precepto vigente, no ha sido objeto de estudio y pronunciamiento en cinco precedentes por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que estimó que no le compete el estudio de los agravios, en tanto que involucran temas de inconstitucionalidad, ya que tal determinación corresponde al Máximo Tribunal.

En tal virtud, determinó que carece de competencia para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo 153, párrafo noveno, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigor el primero de enero de dos mil catorce y, consideró que corresponde a la jurisdicción del Alto Tribunal decidir lo procedente sobre el tema.

Por esas razones, remitió los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para los efectos legales conducentes.

VII. ESTUDIO DE FONDO.

29. Los argumentos contenidos en el recurso de revisión principal resultan infundados por una parte e inoperantes por otra, de acuerdo con las consideraciones que serán desarrolladas en párrafos subsecuentes.
30. Respecto del fondo del asunto, tal como se desprende de los antecedentes del caso, la parte quejosa plantea en sus agravios, a partir de tres líneas de argumentación, lo siguiente: i) que en la sentencia de amparo el Juez A quo no se pronunció sobre la cuestión de constitucionalidad planteada conforme

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

lo resuelto por esta Suprema Corte al desarrollar el test de proporcionalidad ni abordó los elementos que la conforman; ii) no se motivó adecuadamente la sentencia del amparo y; iii) precisa cuáles deben ser los efectos de la eventual concesión de amparo.

31. Para responder a la primer cuestión, esta Sala analizará la sentencia recurrida a fin de determinar si el Juez A quo abordó la temática puesta a su consideración por la quejosa en la demanda de amparo.
32. Al respecto, esta Primera Sala determina que el planteamiento de la parte recurrente resulta infundado, pues del análisis que se emprende a la sentencia de amparo, no se advierte omisión del Juez de Distrito en atender la problemática planteada por la quejosa en su demanda de amparo.
33. Para ello, es importante destacar que la hoy recurrente planteó en su demanda de amparo como único concepto de violación que el párrafo noveno del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, transgrede el principio de equidad tributaria al establecer un trato diferente en situaciones análogas, específicamente, entre sociedades cuyos ingresos están representados con por lo menos el 90% por las actividades de arrendamiento de terrenos y construcciones adheridas al suelo en la medida que tengan como accionistas a fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, en cuyo caso habrá exención de impuesto sobre la renta hasta por la participación accionaria de dichos fondos, mientras que las demás sociedades no gozarán de tal beneficio aún y cuando sus ingresos deriven de las mismas actividades.
34. Sobre tal cuestión, en la sentencia recurrida, el A quo definió lo siguiente:
 - La medida legislativa prevé la exención de pago de impuesto sobre la renta para las inversiones que realicen en México los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, en virtud de que dichos fondos se encuentran exentos de pago del referido tributo en sus países de origen, de ahí que

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

haya surgido la necesidad de implementar esa misma medida en la legislación nacional.

- La finalidad de la medida legislativa impugnada es la captación de los recursos de esos fondos, debido a que regularmente tienen un alto grado de permanencia cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento.
- De no establecerse la exención de mérito, se estaría desincentivando la inversión de dicho sector.
- El beneficio no es para cualquier persona, sino únicamente para aquéllas entidades en que los accionistas o asociados sean fondos de pensiones o jubilaciones que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [que dichos fondos se encuentren constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, que los fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y que se encuentren exentos de pago de impuesto sobre la renta en su país de origen].
- Que en el caso de la quejosa, no tiene como socios a entidades que representen fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero ni en el país, de ahí que la porción normativa reclamada no transgreda el contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.
- Además, que no se encuentra comprometido el principio de equidad, al no encontrarse en el mismo plano de igualdad en torno a los contribuyentes de ese impuesto que sean residentes en territorio nacional y que entre sus accionistas no se encuentren fondos de pensiones y jubilaciones de residentes en territorio nacional.

35. A juicio de esta Primera Sala, las cuestiones desarrolladas por el A quo en la sentencia recurrida dan plena respuesta al tópico de constitucionalidad planteado por la quejosa en su demanda de amparo. Ello es así, pues la sentencia recurrida determinó que la norma impugnada no transgrede la

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

garantía de equidad tributaria, entre otras cuestiones: *i)* porque en el caso de la quejosa no cuenta con socios o entidades que representen fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero ni en el país por lo que no se encuentra en el mismo plano de igualdad que aquellas entidades en que los accionistas sean fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros y; *ii)* que la finalidad que persigue la exención de impuesto prevista en la porción reclamada [mantener la neutralidad con los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros que se encuentran exentos en su país de residencia] es objetiva y constitucionalmente válida, por lo que a la luz de los principios democrático y de división de poderes la intensidad del escrutinio de constitucionalidad no es de carácter estricto, sino flexible o laxo.

36. Bajo esas premisas, el juez de amparo consideró infundada la alegación de inconstitucionalidad que se atribuyó al artículo 153, párrafo noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, desestimando que en la porción reclamada se estableciera un trato diferenciado entre empresas dedicadas a la enajenación o al otorgamiento del uso y goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, entre aquellas sociedades que tengan como socios fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero -quienes gozan de exención hasta por el monto de la participación accionaria de dichos fondos-, respecto de aquellas sociedades que teniendo la misma actividad no tengan socios que cumplan tales características, caso en el cual no gozarán del beneficio aludido.
37. En tal sentido, el juez de amparo sí estudió el argumento de inconstitucionalidad del artículo 153, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, desde la óptica de violación a la garantía de equidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en atención al argumento formulado por la quejosa en la demanda de amparo.
38. Con base en lo anterior, se acredita que -contrariamente a lo aducido por la recurrente- el Juez A quo sí analizó el planteamiento de constitucionalidad propuesto en la demanda de amparo.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

39. En tal sentido, la constitucionalidad de la medida legislativa impugnada en materia tributaria depende de que se supere el escrutinio constitucional conforme a los parámetros delimitados por esta Suprema Corte, lo que significa que la medida debe perseguir un fin constitucionalmente válido, además de ser idóneo y razonable.
40. Aspectos los anteriores que fueron abordados por el Juez A quo en la sentencia recurrida. Por tanto, contrario a lo manifestado por la quejosa, en esta primera línea de argumentación, no existe omisión alguna en la sentencia recurrida en relación con el planteamiento de inequidad tributaria formulado por la quejosa.
41. Además, actuó con corrección al realizar el análisis de equidad, pues se ciñó a los lineamientos que esta Suprema Corte ha delimitado en relación con la garantía de equidad tributaria.
42. Esto es así, en virtud de que esta Primera Sala al dictar sentencia en el amparo directo en revisión *****, en sesión de diecisiete de agosto de dos mil once, analizó el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [cuyo texto es idéntico al de la porción normativa que se reclama en el presente juicio] contrastándolo con la garantía de equidad tributaria al tenor de los razonamientos siguientes:

Como se señaló anteriormente, el planteamiento de la quejosa se hizo consistir, básicamente en la inequidad, que prevé la exención del pago de dicho impuesto a personas morales que, dedicadas al otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones, que cumplan con al menos 90% del total de sus ingresos del citado giro, unas estén exentas y otras no, atendiendo a que sus accionistas sean fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero, diferenciación que a juicio de la quejosa no se entiende ni se justifica.

De lo anterior se desprende, que la sociedad mercantil recurrente pretende acreditar la violación al principio de equidad tributaria por la supuesta desigualdad de trato que la Ley del Impuesto Sobre la Renta otorga a personas morales que estén dedicadas al otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Ahora bien, la igualdad que protege el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes del tributo (al sujeto) –no a los ingresos, gastos, o demás conceptos que éstos efectúen- y se traduce, como ya se mencionó, en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En este contexto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Constitución Federal.

En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa sobre una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico en lo que concierne al promovente del juicio de garantías.

En el caso, el artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (que forma parte del Título V del Código Fiscal de la Federación , intitulado “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”) refiere que no se estará obligado al pago del tributo cuando se trate de ingresos por concepto de intereses ganancias de capital así como por el otorgamiento del uso y goce temporal de construcciones y terrenos adheridos al suelo ubicados en el territorio nacional que deriven de inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiados efectivos de tales ingresos y que se cumplan con los siguientes requisitos:

- Que dichos ingresos estén exentos del impuesto sobre la renta en este país.
- Que estén registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Que la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles no esté determinada en función de los ingresos del arrendamiento.

Asimismo, en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un noventa por ciento exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y de la enajenación de acciones, cuyo valor provenga en más de un cincuenta por ciento de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicadas en el país, dichas personas morales, estarán exentas, en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral, siempre que se cumplan con los requisitos anteriormente mencionados; y, precisándose, además, que lo anterior también será aplicable cuando dichos fondos participen como asociados en una asociación en participación.

Una vez sentado lo anterior, procede analizar cuáles fueron las razones o motivos que tomó en consideración el legislador para establecer quiénes se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de estar en posibilidad de determinar si esas razones, son o no suficientes para justificar ese tratamiento diferenciado.

Así, en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, se señaló en la parte que interesa, lo siguiente:

(...)

Ahora bien, cabe señalar que el establecimiento de dicha exención, a nivel internacional, los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta en sus países de origen y ello propició la necesidad de implementar esa misma medida en la legislación nacional para lograr captar los recursos de esos fondos, que normalmente tienen un elevado grado de permanencia, particularmente cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir la parte conducente de la exposición de motivos de la iniciativa que se sometió a la consideración del Congreso de la Unión, el siete de diciembre del año dos mil, en la cual se estableció lo siguiente:

Así las cosas, el Legislador Federal estimó necesario, a fin de mantener la neutralidad del esquema en relación con los fondos de pensiones y jubilaciones, en materia del impuesto sobre la renta, exentar del pago de dichos gravámenes a los fondos de pensiones y jubilaciones siempre que cumplan con los términos y condiciones que se establecen en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual no puede estimarse que transgrede la garantía de equidad que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el quejoso parte de la falsa premisa de que con dicha medida se exenta del pago de dicho gravamen a personas morales que se encuentran en igualdad de circunstancias.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

Lo anterior es así, en virtud de que con dicha medida se atiende a un fin extrafiscal, como es, lograr la neutralidad del sistema, a fin de favorecer la inversión de fondos de pensiones y jubilaciones en nuestro país, que esta Primera Sala estima suficiente para justificar el tratamiento establecido con relación a personas morales que cuentan con el mismo objeto social.

Así las cosas, se pone de manifiesto que no se está otorgando ese beneficio a cualquier persona moral que cuente con inversionistas extranjeros, sino sólo a aquellas entidades en que los accionistas o asociados sean fondos de pensiones y jubilaciones que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre Renta; ya que lo que buscó el Legislador Federal con esa medida fue lograr la neutralidad del esquema en relación con los fondos de pensiones y jubilaciones, a fin de preservar la inversión de ese tipo de contribuyentes en el país.

Resultan aplicables, por analogía, los siguientes criterios cuyos datos de identificación, rubro y texto se transcriben a continuación:

(...)

Dicho análisis debe ser así, toda vez que esta Suprema Corte no puede pronunciarse en mayor medida sobre la justificación extrafiscal de la exención, a fin de no incidir en una restricción de la libertad de configuración del legislador. En efecto, la Constitución Mexicana configura un sistema tributario en el que el legislador tiene facultades amplias para configurar las políticas impositivas, siempre y cuando cumpla con los requisitos de equidad, proporcionalidad y reserva de ley.

En ese entendido, como ya ha quedado precisado que la disposición normativa impugnada no es contraria a las normas constitucionales, esta Primera Sala estima que es suficiente para estimarla constitucional, en virtud de que las exenciones son normas encaminadas a dirigir la política tributaria y se encuentran dentro del ámbito de la libertad de configuración legislativa, sin que en el caso, como ya quedó referido, se advierta que se hayan vulnerado los principios constitucionales señalados.

43. En dicho fallo, esta Primera Sala se ocupó del análisis del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la luz de la garantía de equidad tributaria, empleando similares razonamientos a los que se contienen en la sentencia recurrida, por ello, se insiste, no solo fue abordado plenamente en la sentencia recurrida, sino que el juez de amparo ajustó su proceder al criterio que sobre la misma temática había sustentado previamente esta Primera Sala.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

44. En otro tema, los argumentos que integran la segunda y tercera líneas de impugnación, resultan inoperantes por novedosos.
45. Así, la inoperancia determinada opera sobre los planteamientos siguientes:
- La medida legislativa impugnada no constituye el medio apto para lograr las finalidades propuestas al no existir una relación de instrumentalidad medio-fin, por lo que no se cumple con el parámetro de idoneidad del test de proporcionalidad.
 - La exención prevista en el precepto impugnado no beneficia directamente a los fondos sino que quien aprovecha el beneficio fiscal es una empresa mexicana.
 - La diferenciación de trato con base en el origen de los accionistas de la sociedad mercantil dedicada a la enajenación o del uso o goce del bien inmueble resulta un criterio que carece de razonabilidad pues coloca en desventaja a las empresas nacionales cuyo objeto social es el contenido en el precepto impugnado y no se les exenta del impuesto sobre la renta.
 - No resulta suficiente el fin extrafiscal de la medida legislativa, pues aunque tenga un fin tutelado por la Constitución Federal debe tener un mínimo de idoneidad y debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.
 - El criterio jurisprudencial citado por el A quo en la sentencia de amparo, en la que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analiza la constitucionalidad de la fracción V, del artículo 4 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
 - La quejosa establece que en la sentencia de amparo deben incluirse efectos en los que se le permita la exención que dispone el precepto impugnado, pues de lo contrario se continuaría transgrediendo el principio de equidad tributaria. Que de no otorgarse la exención total de impuesto sobre la renta no habría otra forma materialmente posible de determinar la proporción de la exención, sobre todo porque si la inconstitucionalidad radica en que el beneficio se otorga en efecto a la persona moral mexicana

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

por la actividad que realiza, en función de la calidad de accionistas, elemento que no pasa el test.

46. Así, en lugar de combatir las razones plasmadas en la sentencia recurrida para sostener la constitucionalidad del párrafo noveno del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
47. Como se anticipó, resultan inoperantes por novedosos los tópicos propuestos por la quejosa en la segunda línea argumentativa, pues en la demanda de amparo la quejosa limitó su argumentación a plantear la inequidad de la disposición reclamada, a partir del trato diferenciado que existe entre empresas que -dedicándose a la misma actividad de enajenación u otorgamiento de terrenos o construcciones adheridas al suelo- tienen como socios fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero y quienes no cuentan con este tipo de accionistas.
48. Sin que haya sido materia de impugnación en el juicio de amparo el fin extrafiscal que persigue la medida legislativa. Tampoco se planteó ante el juzgado de distrito el análisis de la instrumentalidad de la medida ni aquellos en que se alude a que existen otros medios para lograr la finalidad deseada. Ante ello, deben desestimarse por inoperantes tales argumentos.
49. Por cuanto hace a la tercer línea de argumentación -efectos de la sentencia- debe precisarse que la inoperancia atiende a que su estudio no resulta procedente en virtud de que si no fue demostrada por la quejosa la inconstitucionalidad de la medida legislativa impugnada, ningún fin práctico tiene que se estudie el tema relativo a los posibles efectos que pudiera tener el fallo. Además de que constituyen argumentaciones que en nada controvierten las consideraciones de la sentencia recurrida, de ahí la inoperancia de dichos planteamientos.

VIII. REVISIÓN ADHESIVA

50. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado e inoperante de los argumentos esgrimidos por la quejosa, la revisión adhesiva

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

formulada por el Presidente de la República, respecto al tema de constitucionalidad de la norma, ha quedado sin materia.

51. Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente.
52. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a/J. 71/2006¹⁴ 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”***.

IX. DECISIÓN.

53. Al haberse agotado el análisis de los aspectos de constitucionalidad, de conformidad con todo lo razonado, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida en la materia competencia de esta Suprema Corte y; negar el amparo a la quejosa, solicitado en contra del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular el noveno párrafo del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo expuesto y fundado se,

R E S U E L V E:

PRIMERO. En la materia de la revisión de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

¹⁴ 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 a 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”.

AMPARO EN REVISIÓN 903/2016

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **Parque Industrial Mexicali, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra del artículo 153, noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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