

AMPARO EN REVISIÓN
1356/2017
QUEJOSA: CLUB ESPAÑA,
ASOCIACIÓN CIVIL

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
SECRETARIA ADJUNTA: BRENDA MONTESINOS SOLANO

Ciudad de México¹. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día...

V I S T O S, para resolver los autos del amparo en revisión **1356/2017**, interpuesto por la autorizada de **Club España, Asociación Civil**, contra la sentencia dictada en el amparo *********, del índice del Juzgado Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el doce de febrero de dos mil catorce, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, **Club España, Asociación Civil**, por conducto de su

¹ En atención a lo dispuesto en el artículo Trigésimo Cuarto Transitorio del Decreto publicado el veintinueve de enero de dos mil dieciséis, por el que reforman y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de la reforma política de la Ciudad de México, todas las referencias que en esta sentencia se hagan al Distrito Federal, deberán entenderse hechas a la Ciudad de México, sin que sea el caso de cambiar el nombre de las instituciones o autoridades del mencionado Distrito que aquí se citen, en razón de que en términos del artículo Trigésimo Primero transitorio del decreto publicado el cinco de febrero de dos mil diecisiete en la Gaceta Oficial de la Ciudad México, éstas conservarán sus denominación, atribuciones y estructura, hasta en tanto no entren en vigor las leyes respectivas.

representante legal *****, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

Autoridades Responsables:

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

Actos reclamados:

• **De la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión:**

a) La discusión, aprobación 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 abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, y de dicho Decreto, en específico, las siguientes disposiciones:

i) El artículo 79, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente en cuanto condiciona el régimen de tributación bajo el título III del propio ordenamiento, a la adhesión al Sistema Nacional de Deporte en términos de la Ley General de Cultura Cívica y Deporte.

ii) El artículo 28, fracción XXX y 25, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al limitar las deducciones contempladas en los propios dispositivos.

• **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos:**

a) La promulgación y expedición del Decreto y las disposiciones antes referidas.

Preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados. La quejosa invocó como preceptos que contienen los derechos fundamentales violados los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precisó los antecedentes del asunto y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.²

SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo. Por auto de catorce de febrero de dos mil dieciséis, la Juez Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, admitió a trámite la demanda de amparo bajo el número *********, solicitó a las autoridades responsables sus respectivos informes justificados y señaló fecha para la audiencia constitucional.³

Luego, en cumplimiento a lo ordenado en la circular CAR 3/CCNO/2014, de veinticuatro de abril de dos mil catorce, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el Juzgado Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, envió

² Cuaderno de Juicio de Amparo Indirecto *********, fojas 2 a 113.

³ *Ibidem*, fojas 134 a 138.

los autos del juicio de amparo indirecto *****, a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, para que se turnara al Juzgado Primero o Segundo de Distrito del Centro Auxiliar, según correspondiera, tocando conocer de dicho juicio a este último.

Posteriormente, el juzgado de referencia, en acatamiento al oficio *****, de veinticinco de noviembre de dos mil dieciséis, remitió los autos del referido juicio al Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán Rosales, Sinaloa, para su resolución.

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el juzgado auxiliar del conocimiento, el diez de abril de dos mil catorce dictó sentencia en el número de expediente auxiliar *****, sobreseyendo en el juicio de amparo por lo que hace al artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que, por lo que hace a los artículos 28, fracción XXX y 79, fracción XXVI, del mismo ordenamiento, **negó el amparo solicitado.**⁴

TERCERO. Interposición y trámite de los recursos de revisión. Inconforme con la resolución anterior, *****, autorizada de la parte quejosa **Club España, Asociación Civil**, interpuso recurso de revisión. Por su parte, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Presidente de la República, presentó recurso de revisión adhesiva.

Correspondió conocer de dichos recursos al Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Presidente

⁴ *Ibidem*, fojas 290 a 308.

mediante acuerdo de veintitrés de mayo de dos mil diecisiete, los admitió a trámite y registró bajo el número *****.

Seguidos los trámites de ley, en sesión de veintiocho de noviembre de dos mil diecisiete, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia en la que en el confirmó la sentencia recurrida, negó el amparo solicitado en contra del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y reservó jurisdicción a este Máximo Tribunal para resolver, únicamente, respecto de la constitucionalidad del artículo 79, fracción XXVI, del mismo ordenamiento.

CUARTO. Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. En auto de nueve de enero de dos mil dieciocho, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera de ambos recursos de revisión, bajo el número de expediente **1356/2017** y ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y a la Procuraduría General de la República, por conducto del Agente del Ministerio Público Federal adscrito a este Alto Tribunal.

Finalmente, ordenó turnar el asunto al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que la Presidenta de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, por acuerdo de doce de febrero de dos mil dieciocho, la Presidenta de esta Primera Sala dispuso que la misma se avocara al conocimiento del presente asunto y ordenó devolver los autos a la Ponencia correspondiente, a fin de que formulara el proyecto de resolución y se diera cuenta de él 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, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del **artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, vigente para dos mil dieciséis.

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesiva. No es necesario verificarla, toda vez que el Tribunal Colegiado del conocimiento analizó tal cuestión, concluyendo que la presentación de los recursos de revisión interpuestos por la quejosa y el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Presidente de la República, fue oportuna.

TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se sintetizan los argumentos referentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión, principalmente en lo que respecta a la constitucionalidad de la norma impugnada:

1. En la demanda de garantías la quejosa planteó los siguientes argumentos de constitucionalidad de normas:

1.1. Primer concepto de violación.

Manifestó que a través del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, al condicionar el reconocimiento de las personas morales no contribuyentes a su incorporación al sistema nacional del deporte.

Declaró que, con base en las actividades para las cuales fue creada la misma quejosa, el legislador determinó considerarla como no contribuyente, es decir, derivado de que no busca la generación de riqueza que sea susceptible de ser gravada, se le reconoce una limitada capacidad contributiva; razón por la cual resulta contradictorio que, para efectos de que la hoy quejosa pueda ser considerada como no contribuyente, requiera una autorización por parte de una autoridad administrativa (Comisión Nacional del Deporte), pues de lo contrario, deberá tributar conforme al Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Adujo que ello es así, pues el reconocimiento de las deducciones de carácter netamente fiscal en beneficio del gobernado, constituyen una obligación para el legislador y su autorización en la normatividad no puede ser equiparada con una concesión graciosa, en aras de salvaguardar el principio constitucional de

proporcionalidad tributaria, que pretende conseguir que el causante concorra al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su verdadera capacidad contributiva.

Agrega que todos los bienes (en dinero o en especie) que adquiere son destinados a la consecución de los fines para los cuales fue creada la asociación civil, fines que no tienen un ánimo de lucro, por lo que resulta evidente que no posee una capacidad económica y, por lo tanto, contributiva; circunstancia que en nada se modifica por el hecho de que se obtuviera o no un registro ante la Comisión Nacional del Deporte.

Estima absurdo que se trate de imponer cierta capacidad contributiva a personas morales que no cuentan con ella y por dicho motivo, tributen para el impuesto sobre la renta bajo una base gravable absolutamente falsa e inexistente, haciendo depender esta cuestión de una condicionante que bajo ninguna circunstancia representa respecto de la quejosa una potencialidad real de contribución al gasto público.

1.2. Segundo concepto de violación.

Alegó que el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vulnera el principio de equidad tributaria, al obligar a las empresas que no tienen fines de lucro al pago del impuesto sobre la renta de la misma manera que lo hace otras personas en diferentes circunstancias, como son aquellas personas morales con fines de lucro.

Señaló que el legislador equipara a las personas morales sin fines de lucro a tributar bajo las mismas circunstancias que una persona moral con ánimos de lucro, sólo por el hecho de no contar con un

registro ante la Comisión Nacional del Deporte, siendo que ambas personas morales son completamente distintas en lo que respecta a la finalidad perseguida por sus actividades, su naturaleza y su operación.

Por otro lado, afirmó que el artículo 79 reclamado establece ciertos tipos de personas morales que serán consideradas como no contribuyentes sin la necesidad de contar con la autorización de la Comisión Nacional del Deporte; ello, a diferencia de personas morales como la quejosa, la cual, para ser considerada como no contribuyente deberá contar con el registro respectivo, aspecto que la ubica en un estado de inequidad tributaria, ya que ante una misma situación de hecho, existen diferentes consecuencias de derecho.

Sostuvo que los colegios profesionales, los sindicatos obreros, las agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, entre otros, no requieren de una autorización previa para ser considerada como una persona moral no contribuyente, sino que basta con el hecho de haber sido constituido tal para obtener dicha calidad fiscal; sin embargo, una asociación deportiva sí requiere una autorización emitida por la autoridad competente para ser considerada como una persona moral no contribuyente, con independencia de que, tanto los primeros como las segundas tienen una finalidad, la cual es realizar actividades sin fines de lucro.

Aseguró que es el mismo legislador quien establece que dos personas morales poseen la misma naturaleza al no perseguir lucrar con sus actividades, pero para efecto de considerarlas no contribuyentes, sólo a algunas de ellas les impone la obligación de obtener una autorización, es decir, a pesar de encontrarse en la

misma situación jurídica, no se les otorgan las mismas consecuencias de derecho.

1.3. Tercer concepto de violación.

Adujo que el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, en relación con los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídicas.

Refirió que según se advierte de la Exposición de Motivos correspondiente a la “Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, la finalidad que persigue la norma reclamada es la de evitar que las asociaciones deportivas persigan fines de lucro recibiendo así ingresos por actividades que no forman parte de su labor de impulso al deporte, por lo que, la finalidad perseguida es constitucionalmente válida.

No obstante lo anterior, el reconocimiento por parte de la Comisión Nacional del Deporte, no constituye más que un acto administrativo aislado, que de ninguna manera refleja la finalidad de lucro que pueda perseguir una asociación con las características apuntadas, esto es, el hecho de que una asociación deportiva sea miembro o no del Sistema Nacional del Deporte, contando para tal efecto el registro respectivo emitido por la referida Comisión, no denota la especulación comercial con la que una asociación de este tipo esté realizando sus actividades y mucho menos se evita la existencia de asociaciones deportivas que, con una finalidad de lucro, obtengan ingresos por actividades diversas a las de su objeto social; por lo tanto, la medida establecida en el numeral combatido no cumple con la finalidad prevista y, por ello, resulta irracional y arbitraria.

Añadió que, por si fuera poco, la medida legislativa que nos ocupa tampoco es la forma más idónea y menos gravosa de alcanzar el objetivo pretendido, pues por virtud del requisito establecido en la norma en comento se está modificando de manera implícita el régimen de tributación de aquellas asociaciones que no cuentan con el registro de la CONADE, lo que a todas luces resulta en exceso gravoso para el particular, pues su calidad de no contribuyente está condicionada a un simple registro que de ninguna manera refleja su capacidad contributiva.

Planteó que, si lo que se pretendía era que las asociaciones deportivas obtuvieran ingresos derivados de actividades ajenas a su objeto social, entonces la medida idónea y menos gravosa era que, por los ingresos cuya obtención representara un beneficio económico para dichas asociaciones, se determinara el remanente distribuible y se pagara el impuesto respectivo, y no así, el que con base en un acto administrativo aislado se obligue a tributar a la asociación deportiva bajo el régimen general de asociaciones personas morales.

1.4. Cuarto concepto de violación.

Señaló que los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgreden el principio de proporcionalidad tributaria.

Respecto del numeral 28 antes aludido, sostuvo que el mismo limita de manera injustificada la deducción de las prestaciones exentas otorgadas a los trabajadores, ya sea en un 53% o en un 0.47% si es que las prestaciones no varían con respecto del ejercicio inmediato anterior; situación que necesariamente implica que la quejosa

tribute bajo una base ficticia que no refleja su capacidad contributiva.

Lo anterior, ya que con independencia de que se considere a la quejosa contribuyente del impuesto sobre la renta, la limitación en la deducción que ahora se reclama repercute en su esfera jurídica, ya sea en la determinación del remanente distribuible o en la determinación de su utilidad fiscal, para el caso en que, con fundamento legal y constitucional, se considere que la quejosa es contribuyente del impuesto sobre la renta conforme al Título II del propio ordenamiento.

Expone que la limitación de deducir los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador deviene inconstitucional, toda vez que el pago de dichos conceptos representan una erogación indispensable para la quejosa, ya que sin la utilización de fuerza de trabajo necesaria no se conseguiría el último fin para el que se constituyó la asociación.

Aseguró que los pagos efectuados por la empresa y, que a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador no son gastos superfluos e innecesarios sino erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la quejosa, pues de no realizarlos se ven afectadas sus actividades y se entorpece su desarrollo.

Sostuvo que en las circulares CONSAR 17-1, 17-2 y 17-3, el propio Estado reconoce como necesarios este tipo de fondos, al regular su organización, estructura y funcionamiento, otorgando ciertos beneficios a los trabajadores que se encuentren inscritos en los mismos, por lo que se puede advertir que dichos fondos se consideran necesarios para el correcto desempeño de los

trabajadores, es decir, como deducciones estructurales; por lo que, limitar tales deducciones significaría no cumplir con el requisito de razonabilidad, mucho menos puede decirse que existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin obtenido.

Alegó que resulta evidente que con la limitante establecida en el artículo 25 reclamado se le causa un perjuicio a las personas físicas asalariadas que reciben dicha aportación, pues lo único que se provoca es que la empresa evite crear dichos fondos, toda vez que resultarán afectados al querer beneficiar a sus trabajadores.

1.5. Quinto concepto de violación. (erróneamente señalado como **Sexto**)

Adujo que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola la garantía de legalidad, al no establecer claramente el monto no deducible de las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores.

Estimó que del precepto se puede desprender que el legislador dispuso que las prestaciones exentas para los trabajadores no podrán ser deducidas por el patrón que las otorga en un 47% o 53%, según corresponda; no obstante, no se establece puntualmente si la deducción que se limita corresponde a la totalidad de la prestación que se encuentre exenta, o bien, si sólo limita la deducibilidad de la parte proporcional de la prestación que se encuentre exenta.

Agregó que la anterior incertidumbre se origina en razón de que, de manera literal, el precepto reclamado señala que en cierto porcentaje no serán deducibles “los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador”, es decir, el numeral reclamado es omiso en especificar si el porcentaje para determinar el monto no

deducible se refiere al monto total del pago o sólo al monto no deducible de la prestación.

Adicionalmente, existe confusión en cuanto a la forma en la que debe hacerse el cotejo para saber si el porcentaje adicional de deducción (53%) es aplicable o no, es decir, la ley no prevé de forma específica si la comparación de las prestaciones exentas ha de realizarse a nivel global o por trabajador, además de ser omisa respecto de las consecuencias que conlleva si un patrón disminuye su plantilla laboral, pero no de las prestaciones exentas que otorga.

1.6. Sexto concepto de violación. (erróneamente señalado como Séptimo)

Indicó que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta transgrede el principio de equidad tributaria, pues tiene por objeto limitar la deducibilidad de aquellas erogaciones que los patrones realicen en favor de sus trabajadores, en la medida en que éstas se encuentren exentas para efectos del impuesto sobre la renta.

En ese sentido, el legislador realiza una clasificación legislativa de manera arbitraria, puesto que del precepto reclamado se genera una distinción entre: a) prestaciones que constituyen un ingreso gravable para el trabajador, y; b) prestaciones que se encuentran exentas para el trabajador.

Concluyó que si el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que se obtengan de manera personal, resulta intrascendente cuál es el tratamiento fiscal que le debe dar el sujeto que recibe una erogación, puesto que en todo caso tal consideración será relevante sólo para efectos de su situación

jurídica, mas no para efectos de la situación jurídica de quien eroga dicha cantidad. Así, es más que claro que al distinguir entre las prestaciones que constituyen un ingreso gravable para el trabajador y aquéllas que constituyen un ingreso exento, y dar un tratamiento fiscal diverso en cuanto a la determinación de la base gravable, ello resulta ser violatorio de la garantía de equidad tributaria.

2. El Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, sostuvo sustancialmente las siguientes consideraciones:

2.1. En el **considerando quinto**, advirtió de oficio, la causal de improcedencia establecida en la fracción XII, del numeral 61, de la Ley de Amparo, respecto del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que la quejosa no demostró ubicarse en los supuestos establecidos en dicho precepto, pues no acreditó que haya creado o incrementado reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en términos de la Ley del impuesto relativo. Por otro lado, desestimó las restantes causales hechas valer, por las autoridades responsables.

2.2. En el **considerando sexto**, calificó como inoperantes los argumentos relativos a evidenciar la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por violación a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, al existir confusión en cuanto a la forma en la que debe hacerse el cotejo para saber si el porcentaje adicional de la deducción (53%) es aplicable o no. Lo anterior, pues dicho tema ha quedado resuelto con lo determinado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sus tesis de rubros: “*RENTA. EL*

ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA” y “RENTA. LA REGLA I.3.3.1.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2013, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.”, de aplicación obligatoria para el Juez Federal.

- Al respecto, refirió que en la medida en que a través de una disposición con rango de ley se prevé que para determinar el monto no deducible de las erogaciones a que se refiere el precepto, se aplicará el factor de 0.53 (regla general), o bien el de 0.47, en lugar de aquél (por excepción), y en este último supuesto, a condición de que en el ejercicio fiscal de que se trate no disminuyan las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos sean un ingreso exento, en relación con las que se les hubiesen otorgado en el ejercicio inmediato anterior, se advierte que fue el propio legislador democrático quien definió las directrices a partir de las cuales se podría determinar si se aplica uno u otro factor, aunque no hubiese instaurado propiamente un procedimiento para tales efectos.
- Por otro lado, estimó que contrario a lo aducido en la demanda de amparo, el artículo 28, fracción XXX, impugnado sí establece claramente que en lugar del factor de 0.53, se aplique el de 0.47, en tanto en el ejercicio de que se trate, no disminuyan las prestaciones

otorgadas a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, en relación con las que se les concedieron en el ejercicio inmediato anterior. Esto es, adverso a lo que esgrime la peticionaria, el arábigo combatido, sí estipula la consecuencia que acarrea cuando un patrón no disminuye las prestaciones exentas que otorga a los trabajadores, en relación con las que se les concedieron en el ejercicio inmediato anterior, pues en ese caso, en lugar del factor de 0.53, se aplica el de 0.47, es decir, el monto no deducible será menor.

- Señaló que tampoco asiste razón a la peticionaria cuando expone que el numeral 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque no establece qué parte de la prestación que paga al trabajador podrá deducir y cuál no.
- En efecto, de dicho numeral se desprende, en lo que atañe al presente apartado que, para efectos del impuesto sobre la renta, no serán deducibles los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador. Lo anterior pone de relieve, que contrario a lo que esgrime la justiciable, del propio arábigo combatido, se delata que lo que podrá deducir en su caso el patrón, no es el total de la erogación que realice a su empleado, sino la parte que no sea ingreso exento para éste.
- Por otro lado, argumentó que el hecho de que un patrón sólo conozca el monto de las prestaciones exentas que otorga a favor de su trabajador, más no las que recibe dicho empleado por parte de otros patrones, opuesto lo que esgrime la quejosa, no evidencia que el numeral reclamado vulnere el principio de legalidad tributaria ni provoca inseguridad jurídica, porque a él sólo le corresponde

deducir las prestaciones que otorga a su empleado que a su vez no sean exentas para éste, en una cantidad equivalente al 47% o 53%, según corresponda, no así, respecto de las que otorguen otros patrones.

- En diverso aspecto, en el concepto de violación cuarto, la persona jurídica quejosa refirió esencialmente que el contenido de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.
- En relación a ello, el A quo resolvió que dichos argumentos devienen inoperantes, pues el Alto Tribunal determinó que si bien es cierto, por regla general, esas erogaciones, en principio deberían ser reconocidas por el legislador como deducciones para que el impuesto a cargo del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva y, con ello, resulte acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, esto no impide que aquél imponga restricciones o límites por razones de índole social, económico o política fiscal, siempre y cuando tales limitantes superen el escrutinio constitucional. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal; en otras palabras, constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3, 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Consideraciones que se encuentran contenidas en la jurisprudencia 2ª./J. 189/2016 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la

Federación, libro treinta y siete, diciembre de dos mil dieciséis, tomo I, página seiscientos ochenta y cuatro, de rubro: “*RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA*”.

- Por otra parte, calificó de inoperantes los motivos de disenso, en que señala una infracción al principio de equidad tributaria porque dice que el numeral 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al distinguir entre las prestaciones que constituyen un ingreso gravable para el trabajador y aquellas que son un ingreso exento para el mismo, provoca un tratamiento fiscal diverso en cuanto a la determinación de la base gravable; toda vez que la **quejosa no explicó** las razones que conducen a evidenciar que la imposibilidad de deducir en su totalidad determinados gastos **sea** consecuencia de la propia ley, la existencia de un trato inequitativo entre ella y algún otro contribuyente.
- En el tercer motivo de inconformidad expone la justiciable que los requisitos establecidos por el legislador en el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistentes en que debe estar reconocida por la Comisión Nacional del Deporte y, ser miembro del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, para ser considerada como no contribuyente del impuesto sobre la renta, no son idóneos ni razonables.

- Determinó el A quo que lo anterior resulta infundado, ya que la medida legislativa establecida en la norma combatida, persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, pues es la Comisión Nacional del Deporte y el Sistema Nacional del Deporte, los encargados de conducir la política nacional en el ámbito del derecho al deporte, reconocido en el precepto 4° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la eficaz y eficiente promoción, fomento y práctica del deporte en todas sus manifestaciones, en términos de los artículos 10, 15, 43, 44, 46 y 4711 de la Ley General de Cultura Física y Deporte.
- Asimismo, refirió que la distinción establecida resulta adecuada y racional, pues constituye un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin, toda vez que el establecimiento de requisitos o límites de manera previa a la aplicación normativa, en ejercicio de la configuración legislativa con la que cuenta el Estado, conduce precisamente a tener mayor control y fiscalización de dichas personas morales por parte de las autoridades hacendarias y asegura un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.
- Estimó razonable la medida ya que los requisitos establecidos en el dispositivo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistentes en que las asociaciones deportivas para no ser contribuyentes de este tributo, debían estar reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte y, ser miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, no se establecen de manera tal que nulifiquen el reconocimiento de la no sujeción al tributo de mérito a dichos entes, es decir, que sean notoriamente imposibles de alcanzar. Ello, en virtud de que si una persona moral con fines no lucrativos dedicada

al deporte, quiere no ser contribuyente del impuesto sobre la renta, lo que tiene que hacer es obtener el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte y, ser miembro del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte

- En esta línea argumentativa declaró infundados los conceptos de violación primero y segundo, en los cuales arguye la peticionaria que el arábigo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, trastoca los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en virtud de que como quedó plasmado, el legislador estableció que respecto de las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, eran personas morales con fines no lucrativos, se demostró que perseguían un fin preponderantemente económico lo que impedía que fueran consideradas personas morales con fines no lucrativos, razón por la cual, determinó que debían recibir el tratamiento fiscal acorde a su verdadero objetivo y tributaran conforme el régimen general de las personas morales.
- Esto, porque se evidenció que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a fines deportivos, recibían cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de algún impulso al deporte nacional, tales como por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.
- Además, si quiere no ser contribuyente del impuesto sobre la renta, lo que tiene que hacer es obtener el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte y, ser miembro del Sistema Nacional del

Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, ya que como se expuso, son las instituciones encargadas de conducir la política nacional en el ámbito del derecho al deporte, reconocido en el precepto 4° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la eficaz y eficiente promoción, fomento y práctica del deporte en todas sus manifestaciones.

- Abundando sobre el particular, en el primero y segundo de sus conceptos de violación, la quejosa sostiene que por virtud de su objeto debe ser considerada como persona moral con fines no lucrativos; sin embargo, sobre el particular el Juez Federal destacó que, como se evidenció de la exposición de motivos que generó la modificación legislativa impugnada, aun las sociedades o asociaciones civiles admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico, además de que la evidencia ha demostrado que algunas de esas agrupaciones reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de algunos otros servicios ajenos al mismo.
- En consecuencia, es evidente la racionalidad de la medida adoptada por el legislador, pues le proporcionará mayor control y transparencia sobre los ingresos que reciben las asociaciones deportivas que, como se vio, con independencia de su objeto social, lo cierto es que reciben ingresos por actividades ajenas al mismo. Además de que, ciertamente, deviene proporcional y equitativa dicha medida pues provocará que se tribute de acuerdo a una verdadera capacidad contributiva, relacionada con los ingresos y no sólo a un objeto social formal e igualará a las sociedades o asociaciones deportivas de acuerdo a su verdadera finalidad, económica o inmersa en la cultura física y la práctica del deporte.

- En otra parte del concepto de violación segundo, arguye la justiciable que es inequitativo lo dispuesto en el numeral 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que existen otros tipos de personas morales que son consideradas como no contribuyentes, sin necesidad de contar con una autorización para dicho efecto, a diferencia de ella que para ser no contribuyente debe contar con el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte, lo cual la ubica en un estado de inequidad tributaria.
- En atención a lo anterior, resolvió que es infundado el anterior motivo de disenso en virtud de que el sólo hecho de que las agrupaciones enunciadas en el numeral 79, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean en su mayoría sociedades o asociaciones civiles, eso no las hace idénticas en sus fines y actividad, por lo que no pueden ser tratadas de igual modo en materia tributaria.

3. Los razonamientos esenciales que interesan al caso, contenidos en los **agravios** hechos valer por la recurrente, son los que se sintetizan a continuación:

3.1 En su **primer agravio**, reitera lo sostenido en su primer concepto de violación en el sentido de que el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, viola en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que, es un contribuyente que no posee capacidad contributiva, según lo dispone dicho ordenamiento al ubicarla en el régimen de “NO CONTRIBUYENTES”, por lo que, no se encuentra en la obligación de tributar.

Al respecto indica que por las actividades para las que fue creada el legislador decidió considerarla en el Título III, de la ley del impuesto relativo, pues no persigue fines de lucro; sin embargo, señala que el hecho de que se requiera una autorización o reconocimiento por parte de una autoridad administrativa, en el caso la Comisión Nacional del Deporte, para pertenecer a ese Título, la convierte injustificadamente en una contribuyente que deberá tributar bajo el diverso Título II, de la ley de la materia.

Refiere que el A quo consideró infundados esos argumentos en virtud de que el legislador estableció que, respecto de las asociaciones o sociedades con fines deportivos, se demostró que aquéllas perseguían un fin preponderantemente económico, lo que impedía que fueran consideradas como personas morales con fines no lucrativos, razón por la cual, debían recibir un tratamiento fiscal de acuerdo a su verdadero objetivo y tributar conforme al régimen general de personas morales.

Señala que lo anterior resulta falso, pues en ninguna parte de la sentencia se mencionan las bases del órgano jurisdiccional para sostener que persigue un fin económico, sino que únicamente menciona que es el dicho del legislador en la exposición de motivos, lo cual no significa que sea una situación verdadera.

Añade que, según el legislador, las asociaciones de mérito tienen fines preponderantemente económicos debido a que reciben ingresos derivados de otras actividades diferentes a las que engloba su objeto social (impulso al deporte), tales como la prestación de servicios de entrenamientos físico personalizado; por lo que, la A quo considera que se demostró que tales personas morales no deben ser consideradas como sin fines de lucro si no cuentan con

reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte, cuando lo cierto es que no le consta ni tiene bases para afirmar tal supuesto, mucho menos en su caso, pues para demostrar que se dedica actividades lucrativas deberían existir pruebas contundentes.

Aunado a lo anterior, refiere que dicha consideración carece de lógica pues el entrenamiento personalizado claramente apoya al deporte, pues los deportistas de alto rendimiento no podrían representar al país en competencias internacionales de no ser por él.

En ese sentido, es claro que todos los bienes en dinero o en especie que adquiere, por la naturaleza de la Asociación, son destinados a la consecución de los fines para los cuales fue creada, los cuales no tienen ningún ánimo de lucro, por lo que, resulta evidente que no posee una capacidad económica y por lo tanto contributiva; circunstancia que en nada se modifica por el hecho de que la quejosa tenga o no un registro ante la Comisión Nacional del Deporte.

3.1.2. En su **segundo agravio**, la recurrente se queja de que el A quo, en un párrafo, desestima su argumento de inconstitucionalidad por la supuesta transgresión al principio de equidad, lo cual denota la falta de estudio por parte del Juzgado de Distrito, pues sólo indicó que el hecho de que las agrupaciones a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean en su mayoría sociedades o asociaciones civiles, eso no las hace idénticas en sus fines y actividad, por lo que, no pueden ser tratadas de igual modo.

Plantea que, contrario a lo que adujo el Juzgado Federal, no importa a qué se dedican las asociaciones civiles, la cuestión a considerar

es que son personas morales constituidas como asociaciones civiles, por lo que deben tener un trato igualitario, tan es así que durante muchos años se estableció que debían tener el mismo trato, pues no importando la materia en la que se desarrollen, éstas no persiguen fines de lucro.

Insiste en que resulta inequitativo lo dispuesto por el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que se establecen ciertos tipos de personas que serán consideradas como no contribuyentes sin la necesidad de contar con una autorización para dicho efecto, a diferencia de la quejosa, a quien se le exige un registro para ser considerada como una persona moral no contribuyente, lo que ubica a la recurrente en un estado de inequidad, pues ante la misma situación de hecho, que radica en que la realización de sus actividades no tienden al lucro, existen diferentes consecuencias de derecho.

Por otra parte, añade que el Juzgado A quo no se pronunció respecto del inciso A) de su segundo concepto de violación, en el cual se señaló que aun cuando es una persona moral con fines no lucrativos, pues así se constituyó, no podrá tributar conforme al régimen previsto en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por el simple hecho de no contar con la autorización de la Comisión Nacional del Deporte, con motivo de que presta servicios de entrenamiento físicos personalizados, a pesar de no ser una persona moral con fines de lucro, será tratada como tal; lo que refleja una evidente violación al principio de equidad tributaria.

Ello, pues aunque ambas personas morales son completamente distintas, en cuanto a su finalidad económica, naturaleza y operación, ya que las personas con fines de lucro sí tienen fines

preponderantemente económicos, contrario a las asociaciones civiles y aun así son equiparadas por el simple hecho de no tener una autorización.

3.1.3. En su **tercer agravio**, alega que el Juzgado A quo, en su resolución, determinó que el artículo 79 impugnado sí cumplía con los requisitos de razonabilidad, pues la finalidad perseguida por el legislador descansa en un criterio objetivo y constitucionalmente válido, en virtud de que las personas morales con fines deportivos deben pagar el impuesto sobre la renta de forma real, ya que algunas reciben cuantiosos ingresos no sólo de actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que no forman parte del impulso al deporte; sin embargo, no queda claro cuál es la finalidad perseguida por el legislador, pues pareciera que se refiere a que paguen realmente el impuesto correspondiente, pero la intención del legislador fue limitar la condición de no contribuyente de las asociaciones deportivas.

Por ende, afirma que para determinar si el precepto reclamado cumple o no con el objetivo que se ha propuesto, hay que tener en cuenta que el reconocimiento por parte de la CONADE no constituye más que un acto administrativo aislado que de ninguna manera refleja la finalidad de lucro que pueda perseguir una asociación deportiva, ya que no puede obtenerse dicho reconocimiento por la falta de un requisito meramente formal, lo cual nada tiene que ver ni con el objeto social, ni mucho menos con las actividades que realizan las asociaciones civiles.

En ese sentido, es claro que la medida adoptada por la norma resulta del todo irracional y arbitraria, pues más que evitar el abuso por parte de las asociaciones deportivas, impone a dichas

asociaciones la carga de estar reconocidas en el Sistema Nacional del Deporte para efectos de tributar conforme al régimen fiscal que les corresponde como personas morales con fines no lucrativos, lo que desde luego no guarda relación racional alguna, pues de un acto administrativo como lo es ese registro no puede derivarse la especulación comercial con la que una asociación civil esté realizando sus actividades, ni mucho menos su real y efectiva capacidad contributiva.

Argumenta que además, la medida adoptada por la norma no consigue de manera eficiente el fin que persigue, pues con ella no se evita que haya asociaciones deportivas que con una finalidad lucrativa obtengan ingresos por actividades diversas a su objeto social y que no obstante tributen como personas morales con fines no lucrativos, ya que es erróneo que derivado de dicho registro la Comisión Nacional del Deporte pueda realizar una fiscalización, para lo cual ni siquiera cuenta con facultades.

Señala que tampoco es la medida menos gravosa ni más idónea para alcanzar el objetivo pretendido, pues por virtud del requisito establecido por la norma en comento se está modificando de manera implícita el régimen de tributación de aquellas asociaciones que no cuenten con el registro de la Comisión Nacional del Deporte, lo que a todas luces resulta en exceso gravoso para el particular, pues su calidad de no contribuyente está condicionada a un simple registro que de ninguna manera refleja su verdadera capacidad contributiva.

Agrega que hubieran podido existir otro tipo de medidas, como establecer que en caso de que las asociaciones reciban un ingreso que no tenga que ver con el deporte, enterar la correspondiente

contribución al fisco, pero bajo ninguna circunstancia obligarlos a tributar como si fueran personas morales con fines de lucro.

3.1.4. En su **cuarto agravio**, combate las consideraciones por las que el Juez de Distrito concluyó que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cumple con el requisito de razonabilidad.

3.1.5. En su **quinto agravio**, argumenta que el Juez A quo realizó un estudio indebido de sus argumentos, al señalar que no es confusa la forma en la que debe hacerse el cotejo para saber si el porcentaje adicional de deducción, con fundamento en el artículo 28, fracción XXX, de la ley de la materia, es aplicable o no, en virtud de que en la norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse.

3.1.6. En su **sexto agravio**, señala que, en caso de que se le concediera el amparo solicitado, por considerar que es una persona moral sin fines de lucro y que es inconstitucional que obtenga un registro ante la Comisión Nacional del Deporte para poder tributar en el Título III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solicita que se estudien los argumentos hechos valer respecto de la inconstitucionalidad del penúltimo y último párrafo del artículo 79, de la ley de la materia, pues a través de dicha porción normativa se establece que se considerará remanente distribuible aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes, las compras realizadas e indebidamente registradas, las erogaciones que se efectúen y no sean deducibles, los préstamos que se hagan a socios o integrantes o a sus cónyuges, ascendientes o descendientes, situación que necesariamente implica que la

quejosa tribute bajo una base ficticia, que no refleja siquiera, capacidad contributiva.

Añade que, considerar que una persona moral deba pagar el impuesto sobre la renta por concepto de remanente distribuible ficto o presuntivo deviene, a todas luces, inconstitucional, toda vez que la realización de las aludidas actividades no representan la verdadera capacidad contributiva de la recurrente, pues dichas operaciones no poseen relación alguna con un efectivo remanente distribuible que pueda generar la quejosa.

3.2. Agravios hechos valer por el Presidente de la República:

3.2.1. En su **primer agravio**, refiere que son inoperantes los argumentos vertidos por la quejosa, en virtud de que hace depender la inconstitucionalidad del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en una situación particular, como lo es que tendrá que incrementar las cuotas de recuperación; lo cual, resulta totalmente falso, ya que en el momento en que la quejosa cumpla con lo establecido en el propio artículo, inmediatamente obtendrá el beneficio del no pago del impuesto de referencia, por lo que queda a voluntad de la quejosa cumplir o no con el requisito.

3.2.2. En su **segundo agravio**, menciona que es infundado lo señalado por la parte quejosa en relación a que el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgrede la garantía de equidad tributaria, pues dicho numeral establece, dependiendo de las características de cada asociación civil, diversos requisitos para ser consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Agrega que en este caso, el requisito de mérito es estar registrados ante la Comisión Nacional del Deporte y ser miembros del Sistema Nacional del Deporte; sin embargo, no se viola la garantía de equidad tributaria, pues todos los supuestos establecidos en el numeral impugnado cuentan con características distintas por tener finalidades diversas.

Sostiene que lo anterior, además, encuentra justificación razonable, pues lo que se pretendió fue otorgar el beneficio a las asociaciones deportivas cuyo objeto sea la promoción y difusión del deporte, sin obtener algún beneficio de lucro, puesto que en la actualidad existen asociaciones de este tipo que gozan de este beneficio, pero gozan de cuantiosos ingresos, derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social; razón por la cual, el legislador decidió establecer un parámetro que ayudara a evitar el abuso, agregando así el requisito del reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte.

3.2.3. En su **tercer agravio**, señala que resultan infundados los argumentos de la quejosa en los que alega que el artículo 79 impugnado viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria, en razón de que en él sólo se establece un requisito para ser considerada como una asociación no contribuyente, pero no la forma en que la quejosa tendría que tributar, más aún que la quejosa podría continuar gozando del beneficio aludido, siempre y cuando cumpla con el requisito que señala dicho numeral. Añade, la quejosa debió reclamar la proporcionalidad del régimen en general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no del artículo 79, fracción XXVI, de la misma ley.

Por otra parte, en cuanto al argumento en el sentido de que no se toma en cuenta su verdadera capacidad contributiva, también es infundado, toda vez que la determinación del impuesto que en su caso realice, será única y exclusivamente, respecto de aquellos ingresos que no forman parte de su impulso al deporte.

3.2.4. En su **cuarto agravio**, manifiesta que es infundado lo argumentado por la quejosa en relación a que el artículo reclamado transgrede el derecho de acceso a la cultura y el derecho a la práctica del deporte.

Primeramente, establece que el hecho de que en las instalaciones de la parte quejosa se puedan realizar actividades físicas, ello no es suficiente para que aquella pueda ser considerada como una asociación deportiva, que verdaderamente fomente la cultura física y el deporte, aunado al hecho de que clubes deportivos como la quejosa se enfocan en actividades meramente sociales que les generan un gran beneficio económico, por lo que es completamente razonable el trato que se les da con la reforma al artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4. El Tribunal Colegiado del conocimiento resolvió lo siguiente:

4.1. En el **considerando sexto**, declaró que no era materia del recurso, el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia, regido por el considerando quinto de la misma, en el que se consideró actualizada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, por lo que hace al artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por no impugnarse por la parte a quien pudiera perjudicar.

4.2. En el **considerando séptimo**, analizó los agravios cuarto y quinto, relativos a la inconstitucionalidad planteada del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Señala que el Juez Federal omitió resolver lo relativo al principio de simetría fiscal; pero ello es insuficiente para revocar la sentencia, puesto que al respecto existe pronunciamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Con apoyo en el amparo en revisión 1012/2014, resuelto por la Segunda Sala de este Máximo Tribunal, determinó que contrario a lo que aduce la recurrente principal, en el caso se produjo, por disposición del legislador, una asimetría fiscal; pero que sin embargo, ello no es ilegal, puesto que aun cuando el principio de mérito es útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos impuestos y como parámetro de interpretación de la ley, no es un derecho fundamental y por ende, su ausencia no tiene como consecuencia necesaria la transgresión a los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De ahí que se concluye que los planteamientos formulados en el cuarto agravio son inoperantes, en tanto que al respecto ya se pronunció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyendo que la asimetría fiscal que se actualiza en tratándose del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no implica violación alguna al artículo 31, fracción IV, constitucional; además de que dicho numeral sí respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

En relación al agravio quinto del recurso de revisión de mérito, el Tribunal del conocimiento lo declaró infundado, pues contrario a lo manifestado por la quejosa, el Juez de Distrito sí se pronunció sobre todos los planteamientos de la solicitante de amparo, en relación con los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, considerándolos inoperantes al encontrar respuesta en las tesis de jurisprudencia de rubros: *“RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL NO ESTABLECER CÓMO DETERMINARÁN LOS CONTRIBUYENTES LA DISMINUCIÓN DE LAS PRESTACIONES A LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA”* y *“RENTA. LA REGLA I.3.3.1.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2013, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA”*

Aunado a lo anterior, el a quo señaló que el arábigo cuestionado sí establece la consecuencia originada cuando un patrón no disminuye las prestaciones exentas que otorga a los trabajadores, en relación con las que se le concedieron en el ejercicio inmediato anterior, pues en ese caso, en lugar del factor de 0.53%, se aplica el de 0.47%, esto es, el monto no deducible será menor.

Asimismo, resolvió que contrario a lo aducido por la impetrante de amparo, el numeral reclamado sí prevé que lo que podrá deducir el patrón, no es el total de la erogación que realice a su empleado, sino únicamente la parte que no sea ingreso exento para éste. Aunado a que el hecho de que un patrón solo conozca el monto de las

prestaciones exentas que otorga a favor de su trabajador, mas no las que reciba dicho empleado por parte de otros patrones, no evidencia que se vulneren los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque al patrón solo le corresponde deducir las prestaciones que otorga a su empleado, que a su vez no sean exentas para éste, mas no así respecto de las que otorguen otros patrones.

Determinación que es apegada a derecho, puesto que así se desprende de lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 1012/2014 antes referido.

En relación al **agravio sexto**, manifiesta el Órgano Colegiado que el mismo deviene inoperante, en virtud de que la inconstitucionalidad del artículo 79, en sus párrafos penúltimo y último, no fue materia de la *litis* constitucional, en tanto que como lo precisó el a quo en el considerando tercero de la sentencia recurrida, la quejosa solo reclamó dicho numeral en su fracción XXVI, aduciendo la infracción a los derechos fundamentales de proporcionalidad, equidad y el principio de razonabilidad, como se advierte en los concepto de violación primero a tercero de su demanda de amparo.

Luego, al pretender introducir argumentos novedosos en su recurso de revisión, éstos resultan inoperantes; porque se insiste, no formaron parte de la *litis* constitucional, sino que se formulan respecto de actos que no fueron objeto del juicio de amparo.

Por último, en observancia de los agravios primero, segundo y tercero, vertidos por la parte quejosa, y aquéllos manifestador por la

autoridad Presidente de la República, determina que en el caso subsiste el problema de constitucionalidad planteado respecto del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y, por tanto, corresponde conocer del mismo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que se trata de un asunto de su competencia originaria.

CUARTO. Estudio de fondo. En virtud de que este Alto Tribunal asumió su competencia originaria para conocer de la constitucionalidad del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, esta Primera Sala analizará los agravios **primero, segundo y tercero**, del escrito de revisión, en los que la recurrente sostiene que la porción normativa transgrede los **principios de proporcionalidad, equidad y razonabilidad legislativa**, en un orden diverso al que fueron planteados, por cuestión de técnica.

Previo a la calificación de los argumentos hechos valer, resulta conveniente atender al texto de la porción normativa reclamada, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece:

TÍTULO III

DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

“Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

I...

(...)

XXVI. Asociaciones Deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, siempre y cuando éstas sean miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

(...).”

De la porción normativa transcrita se advierte que, para efecto de ser consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, las asociaciones deportivas deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Ser reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte.
- b) Ser miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

Ahora bien, para contextualizar el origen de dichos requisitos, conviene atender al proceso legislativo que dio origen a la modificación impugnada, en principio, en la exposición de motivos se indicó:

“(…)

Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y organizadas con fines deportivos.

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

En este sentido, la evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza o impulso al deporte, respectivamente, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza, y por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

Al respecto, el Ejecutivo Federal a mi cargo impulsa el papel de las instituciones de enseñanza privadas debido a su participación en el

desarrollo educativo nacional; no obstante, se considera necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que propone a esa Soberanía que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del ISR siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del SAT para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

En cuanto a las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en la Ley del ISR vigente se consideran como personas morales con fines no lucrativos, debe señalarse que éstas han demostrado que persiguen un fin preponderantemente económico lo que impide que sean consideradas personas morales con fines no lucrativos, razón por la cual, el Ejecutivo Federal a mi cargo propone a esa Soberanía que reciban el tratamiento fiscal acorde a su verdadero objetivo y tributen conforme el régimen general de las personas morales.

*Es importante mencionar que aquellas sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos que a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR transiten al Título II y obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes, considerarán que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.
(...).*

La parte que al caso interesa de la versión estenográfica de la discusión en la Cámara de Diputados —que fungió como cámara de origen— se transcribe a continuación:

*“(...)
El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: En virtud de que se ha cumplido con el requisito de la declaratoria de publicidad del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de 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, y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, consulte la Secretaría a la asamblea en votación económica si se autoriza que se ponga a discusión y votación de inmediato.*

[...]

El diputado Felipe de Jesús Muñoz Kapamas: Muchas gracias, señor presidente; compañeros diputados, quiero referirme a la propuesta del Ejecutivo federal para que las asociaciones o sociedades con fines deportivos tributen conforme al régimen general de personas morales.

Como bien se señala en el documento, efectivamente algunas de las asociaciones dedicadas a fines deportivos de carácter profesional y que existen bien definidas, reciben cuantiosos ingresos por las actividades que realizan, por lo que es congruente que reciban el tratamiento fiscal acorde y tributen conforme al régimen de personas morales con actividad preponderantemente lucrativa.

Sin embargo existe un número de asociaciones o sociedades deportivas no lucrativas que como es el caso de las pequeñas y medianas empresas, tienen menos recursos humanos y monetarios para atender su objetivo, incluso reciben apoyo económico por parte de la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte para funcionar.

Por lo que la imposición de esta carga tributaria ocasionaría un gran perjuicio no sólo a una asociación deportiva, sino a la sociedad en su conjunto y al propio Estado.

Inclusive parte importante de sus objetivos tienen que ver con el revertir la grave problemática de salud que está experimentando la sociedad mexicana debido al sedentarismo, que ya representa para el Estado un alto costo en el tratamiento de las enfermedades crónico degenerativas. Esto sí que impactaría negativamente el bienestar de la población.

Resulta importante destacar que el impacto negativo se extendería también a toda la comunidad deportiva que participa en eventos internacionales de la mayor importancia como son los Juegos Deportivos Centroamericanos, Panamericanos, mundiales y los mismos Juegos Olímpicos.

Baste recordar las múltiples demandas y críticas por la sociedad por el poco apoyo que reciben los deportistas, aun teniendo gran talento, que no logran acceder a estas justas deportivas debido a que no cuentan con los recursos económicos y administrativos que se requieren para poder lograrlo.

Por otra parte la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado o privado a que se alude, pertenecen a clubes deportivos privados o de carácter cosmético donde se proporcionan servicios como masajes y tratamientos de otra índole que también pueden y deben de ser diferenciados de las de carácter realmente deportivo y recibir el tratamiento fiscal como personas morales con

carácter lucrativo, lográndose de esta manera el propósito del Ejecutivo de que la estructura impositiva sea equitativa.

Si hacemos un análisis de lo que se recaudaría al homogenizar a todas las asociaciones deportivas como personas morales con actividad preponderantemente lucrativa, definitivamente no contribuiría en mucho para fortalecer los ingresos del sector público y sí afectaría a una de las necesidades no sólo apremiantes sino también costosas como es la salud de los habitantes.

Con la intención de que el propio Ejecutivo pueda definir cuáles son las asociaciones deportivas susceptibles para ser consideradas como personas morales con carácter lucrativo, propongo que sea la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte el organismo que defina cuáles de todas las asociaciones civiles organizadas con fines deportivos tienen la presencia de un fin económico preponderantemente que desde el punto de vista fiscal y en la práctica se contrapone al concepto de fin no lucrativo.

Por todo lo anterior señalado, propongo incorporar una fracción XXVI al artículo 79 del título tercero, correspondiente al régimen de las personas morales con fines no lucrativos para quedar en los términos siguientes:

Fracción XXVI. Asociaciones deportivas conocidas por la Comisión Nacional de Cultura Física, siempre y cuando éstas sean miembros del Sistema Nacional de Cultura Física en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte. Es cuanto, señor presidente.

El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: Muchas gracias, señor diputado don Felipe de Jesús Muñoz. Consulte la Secretaría a la asamblea en votación económica si el asunto se admite a discusión.

El Secretario diputado Javier Orozco Gómez: Por instrucciones de la Presidencia se consulta a la asamblea, en votación económica, si se admite a discusión. Las diputadas y los diputados que estén por la afirmativa sírvanse manifestarlo (votación); las diputadas y los diputados que estén por la negativa sírvanse manifestarlo (votación). Mayoría por la afirmativa, diputado presidente.

El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: Está a discusión. No habiendo oradores registrados, consulte la Secretaría a la asamblea, en votación económica, si el asunto se acepta.

El Secretario diputado Javier Orozco Gómez: Por instrucciones de la Presidencia se consulta a la asamblea, en votación económica, si se acepta la propuesta. Las diputadas y los diputados que estén por la afirmativa sírvanse manifestarlo (votación); las diputadas y los

*diputados que estén por la negativa sírvanse manifestarlo (votación).
Mayoría por la afirmativa, diputado presidente.*

El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: Se integra al dictamen y se reserva para su votación nominal.

[...]

El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: Proceda la Secretaría a recoger la votación nominal en conjunto en lo particular en términos del dictamen y con las modificaciones aceptadas por la asamblea de los artículos reservados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus disposiciones de vigencia temporal y sus disposiciones transitorias, contenidos en los artículos 7o, 8o y 9o del proyecto de decreto.

[...]

*El Presidente diputado Ricardo Anaya Cortés: Aprobados en lo particular y en su conjunto por 296 votos a favor, 165 en contra y dos abstenciones los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus disposiciones de vigencia temporal y sus disposiciones transitorias contenidos en los artículos 7o, 8o y 9o del proyecto de decreto en términos del dictamen y con las modificaciones aceptadas por la asamblea, según corresponda.
(...).*

Asimismo, en el dictamen de veintiocho de octubre de dos mil trece, de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se estimó lo siguiente:

“(...)

VIGÉSIMA SÉPTIMA. *Los integrantes de estas Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, valoran positivamente que se establezca que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles.*

Asimismo, coinciden en que las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte sean consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que sean miembros del Sistema Nacional del Deporte en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

Lo anterior, debido a que en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, son registradas por la Comisión Nacional del Deporte como asociaciones deportivas, las personas morales, cualquiera que sea su estructura, denominación y naturaleza jurídica, que conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte **sin fines preponderantemente económicos**.

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

Pues bien, de la exposición de motivos, discusión y dictamen de mérito se destacan los aspectos que a continuación se precisan:

- Tanto la asociación como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de **un fin económico** –preponderante o no–, lo cual puede contraponerse al concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- Algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza o impulso al deporte, como por ejemplo, tratándose de los llamados clubes deportivos, la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros.

- De tal forma, en virtud de que las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta —vigente hasta ese entonces— se consideraban como personas morales con fines

no lucrativos, habían demostrado que perseguían un fin preponderantemente económico, ello impedía que se siguieran vinculando, para efectos tributarios, con fines no lucrativos, por lo cual, la propuesta de modificación legislativa consistía en que recibieran un tratamiento fiscal acorde a su verdadero objetivo y contribuyeran en términos del régimen general de las personas morales.

- Sin embargo, en la discusión que tuvo lugar en la Cámara de origen —es decir, la de Diputados— se argumentó que si bien algunas de las asociaciones dedicadas a fines deportivos de carácter profesional recibían cuantiosos ingresos por las actividades que realizaban, y que por ello era congruente que tributaran conforme al régimen de personas morales con actividad preponderantemente lucrativa, lo cierto era que existían asociaciones deportivas no lucrativas, como el caso de las pequeñas y medianas empresas, las cuales tenían menos recursos humanos y monetarios para atender su objetivo e incluso recibían apoyo económico por parte de la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte para funcionar.

- Asimismo, la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado o privado a que se hizo referencia en la iniciativa del Ejecutivo Federal, **en realidad pertenecen a clubes deportivos privados**, que también pueden y deben de ser diferenciados de las asociaciones de carácter realmente deportivo y recibir el tratamiento fiscal como personas morales con carácter lucrativo.

- Por tanto, con la intención de que el propio Ejecutivo Federal pudiera definir cuáles son las asociaciones deportivas susceptibles de ser consideradas como personas morales con carácter lucrativo, se estimó que debía ser la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte el organismo que determinara cuáles asociaciones civiles organizadas con

fines deportivos tenían la presencia de un fin preponderantemente económico que, desde el punto de vista fiscal y en la práctica, se contrapusiera al concepto de fin no lucrativo.

- En consecuencia, se incorporó una fracción XXVI al artículo 79 del título tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al régimen de las personas morales con fines no lucrativos para establecer que se considerarían como tales a las asociaciones deportivas conocidas por la Comisión Nacional de Cultura Física, siempre y cuando fueran miembros del Sistema Nacional de Cultura Física en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

- Lo anterior, debido a que en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, son registradas por la Comisión Nacional del Deporte como asociaciones deportivas, las personas morales, cualquiera que sea su estructura, denominación y naturaleza jurídica, que conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte, sin fines preponderantemente económicos.

- De tal forma, la autoridad fiscal tendrá certidumbre de que, en el caso de las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, su objeto fundamental no es perseguir un fin lucrativo y, en consecuencia, deben ser consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En la especie, cabe recordar que en la demanda de amparo, la quejosa planteó que la disposición reclamada transgrede el principio de **razonabilidad legislativa** puesto que el reconocimiento por parte de la Comisión Nacional del Deporte no constituye más que un acto administrativo aislado que no refleja la finalidad de lucro que pudiera perseguir, por lo que, si el fin buscado por el legislador es evitar que las

asociaciones deportivas reciban ingresos que no formen parte de su labor de impulso al deporte, la medida implementada no es la más idónea ni la menos gravosa para conseguirlo.

Al respecto, el Juez del conocimiento, una vez analizado el proceso legislativo que dio origen a la norma impugnada, consideró que la medida establecida en la misma persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, pues son precisamente la Comisión Nacional del Deporte y el Sistema Nacional del Deporte, los encargados de conducir la política nacional en el ámbito del derecho al deporte, reconocido en el precepto 4° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la eficaz y eficiente promoción, fomento y práctica del deporte en todas sus manifestaciones.

En ese sentido, indicó que el legislador advirtió que algunas asociaciones o sociedades civiles perseguían fines preponderantemente económicos, por lo que debían recibir un tratamiento fiscal acorde a su verdadero objeto y pagar el impuesto sobre la renta de forma real, derivado de los ingresos que obtienen.

Además el juzgador sostuvo que dicha medida constituye un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, pues existe una relación de instrumentalidad medio-fin, toda vez que el establecimiento de requisitos o límites de manera previa a la aplicación normativa, en ejercicio de la configuración legislativa con la que cuenta el Estado, conduce precisamente a tener mayor control y fiscalización de dichas personas morales por parte de las autoridades hacendarias y asegura un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben, sin que dichos requisitos nulifiquen el reconocimiento de la no sujeción al tributo de mérito a dichos entes, es decir, que sean notoriamente imposibles de alcanzar.

En este contexto, esta Primera Sala, advierte que es correcto lo sostenido por el juzgador de amparo, por lo que, los argumentos planteados en el **tercer agravio** del recurso cuyo estudio nos ocupa, deben desestimarse por **infundados**, ya que la quejosa insiste en que no queda clara la finalidad del legislador al implementar la medida legislativa reclamada, además de que su permanencia en el régimen de personas morales con fines no lucrativos no puede sujetarse a un requisito formal que no tiene que ver con su objeto social, como lo es el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte, lo que resulta irracional y no consigue eficientemente el fin perseguido pues no se evita que haya asociaciones deportivas con finalidad lucrativa que continúen perteneciendo al Título III, de la ley de la materia, como personas morales no contribuyentes.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse presente, que del proceso legislativo de mérito se advierte que se detectó la circunstancia consistente en que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a fines deportivos, recibían cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de impulso al deporte, como era el caso de los denominados clubes deportivos, con motivo de la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros.

Sin embargo, también se tomó en consideración que existían asociaciones deportivas no lucrativas, como el caso de las pequeñas y medianas empresas, las cuales tenían menos recursos humanos y monetarios para atender su objetivo e incluso recibían apoyo económico por parte de la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte para funcionar.

En ese orden de ideas, **con el fin de que se tuviera certeza de cuáles son las asociaciones deportivas susceptibles de ser consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta**, es decir, aquéllas que no tuvieran un fin lucrativo, se establecieron los requisitos consistentes en que fueran reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte y se tratara de miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

Al respecto, los artículos 10; 11, fracción VII; 30, fracción XIV y 43, todos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, prevén lo siguiente:

Título Segundo

Del Sistema Nacional de Cultura Física y Deporte

“Artículo 10. Para la eficaz y eficiente promoción, fomento y estímulo de la cultura física y de la práctica del deporte en todas sus manifestaciones existirá un Sistema Nacional de Cultura Física y Deporte que tendrá como objeto asesorar en la elaboración del Programa Nacional de Cultura Física y Deporte, coordinar, dar seguimiento permanente y evaluar los programas, acciones y procedimientos que formen parte de la ejecución de las políticas públicas para promover, fomentar y estimular la cultura física y la práctica del deporte, tomando en consideración el desarrollo de la estructura e infraestructura deportiva y de los recursos humanos y financieros vinculados a la cultura física y al deporte en el país.

El SINADE es un órgano colegiado que estará integrado por las Dependencias, Organismos e Instituciones públicas y privadas, Sociedades, Asociaciones Nacionales y Consejos Nacionales del Deporte Estudiantil reconocidos por esta Ley, que en sus respectivos ámbitos de actuación tienen como objetivo generar las acciones, financiamientos y programas necesarios para la coordinación, fomento, ejecución, apoyo, promoción, difusión y desarrollo de la activación física, la cultura física y el deporte, así como el óptimo aprovechamiento de los recursos humanos, financieros y materiales.”

“Artículo 11. Entre los organismos e instituciones públicas y privadas que se consideran integrantes del SINADE, se encuentran entre otros: [...]

VII. Las Asociaciones y Sociedades que estén reconocidas en términos de esta Ley y su Reglamento.

[...].”

“**Artículo 30.** La CONADE tiene las siguientes atribuciones:

[...]

XIV. Otorgar el registro correspondiente a las Asociaciones y Sociedades a que hace referencia esta Ley, así como sancionar sus estatutos y promover la práctica institucional y reglamentada del deporte a través de las Asociaciones Deportivas Nacionales; (...).”

Capítulo II

De los Sectores Social y Privado

Sección Primera

De las Asociaciones y Sociedades Deportivas

“**Artículo 43.** Serán registradas por la CONADE como Asociaciones Deportivas, las personas morales, cualquiera que sea su estructura, denominación y naturaleza jurídica, que conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte **sin fines preponderantemente económicos.**”

De lo previsto por los preceptos transcritos, se aprecia que entre los objetivos del Sistema Nacional de Cultura Física y Deporte se encuentra el dar seguimiento permanente y evaluar los programas, acciones y procedimientos que formen parte de la ejecución de las políticas públicas para promover, fomentar y estimular la cultura física y la práctica del deporte.

Entre los miembros que integran el Sistema Nacional de Cultura Física y Deporte, se encuentran las instituciones privadas, como las **asociaciones** y sociedades que estén reconocidas en términos de la propia Ley General de Cultura Física y Deporte.

Como parte de las funciones de la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte, se encuentran el otorgamiento del registro a las asociaciones y sociedades, así como sancionar que sus estatutos son acordes con lo previsto por la Ley General de Cultura Física y Deporte.

Asimismo, se advierte que el registro de referencia se concederá, tratándose de las asociaciones deportivas, a las personas morales, cualquiera que sea su estructura, denominación y naturaleza jurídica, que conforme a su objeto social promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte sin fines preponderantemente económicos.

Conforme a lo antes expuesto, las asociaciones deportivas, independientemente de la forma de su constitución, deben ajustar sus estatutos y su objeto social a lo previsto por la Ley General de Cultura Física y Deporte y su reglamento, atendiendo para ello a los fines de planeación, ejecución, promoción, difusión y desarrollo de la activación física, la cultura física y el deporte, lineamientos entre los cuales se encuentra que sus actividades se desarrollen **sin fines preponderantemente económicos**.

Ahora bien, tal como lo sostuvo el Juez de Distrito, este Máximo Tribunal ha establecido que el diseño del sistema tributario a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado- reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.⁵

⁵ Jurisprudencia 1a./J. 159/2007 de la Primera Sala, Novena Época, Registro: 170585, Materia(s): Administrativa, Constitucional, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, correspondiente a diciembre de 2007, página 111, cuyo rubro es el siguiente: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”**.

Así, tratándose de las normas de índole económico o tributario, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en esos campos, en los cuales la Constitución General prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. Sin que ello signifique algún tipo de renuncia por este Alto Tribunal el ejercicio de su competencia de control constitucional, sino que en ciertas materias el legislador goza de mayor discrecionalidad constitucional, por lo que en esos temas la intensidad de su control se ve limitada.⁶

Conforme a ello, la proporcionalidad y razonabilidad jurídica de la elección del legislador al exigir como requisito a las asociaciones civiles (como la quejosa) que sean reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte así como que pertenezcan al Sistema Nacional del Deporte, debe someterse a un análisis flexible.

Máxime que –tal como se advirtió en la sentencia recurrida–, el establecimiento de la disposición en análisis tiene una finalidad constitucionalmente válida, consistente no sólo en la promoción, fomento y estímulo del deporte en términos del artículo 4 constitucional, sino también en la obligación de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad contributiva de los gobernados, tal como lo establece el diverso 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Por ello, si como quedó asentado previamente, del proceso legislativo origen de la reforma impugnada se desprenden las razones de su establecimiento, a saber, que sólo las asociaciones que promuevan,

⁶ Jurisprudencia 1a./J. 84/2006 de la Primera Sala, Novena Época, Registro: 173957, Materia: Constitucional, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, correspondiente a noviembre de 2006, página 29, cuyo rubro es el siguiente: **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”**.

difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte sin fines preponderantemente económicos sean las que se ubiquen en el Título III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, en el régimen de personas morales con fines no lucrativos, evitando con ello el uso abusivo de este régimen fiscal y dejando a los órganos administrativos competentes la verificación de esa circunstancia; en atención a dicha justificación y al escrutinio laxo que debe hacerse en materia tributaria, se concluye que ésta es razonable.

Ello pues, la carga argumentativa al momento de legislar no debe pesar sobre las razones por las que se estableció la disposición reclamada, pues basta que el legislador haya expuesto los motivos que consideró válidos para establecer dicha medida, para considerar que fue adecuada, toda vez que, un control muy estricto de los mismos llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función del poder legislativo al que corresponde analizar si este tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias.

De ahí que, deben desestimarse los argumentos en los que la recurrente sostiene que pudieron establecerse otro tipo de medidas, menos gravosas como que las asociaciones que reciban un ingreso que no tenga que ver con el deporte enteren la correspondiente contribución, sin cambiarlas de régimen fiscal, pues como ha quedado asentado, el legislador tributario tiene un amplio margen de configuración, por lo que le corresponde de manera exclusiva desarrollar, modificar o implementar los incentivos y controles que estime pertinentes, teniendo como marco constitucional y competencial, entre otras disposiciones, los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal.

Máxime, si se toma en cuenta que la necesidad de la medida implica que no deba existir otro medio alternativo igualmente idóneo para

alcanzar la finalidad propuesta, pero menos gravoso a los derechos de la persona a la que va dirigida, lo que implicará comparar los medios alternativos; sin embargo, la quejosa sostiene como medida menos gravosa que las asociaciones paguen el impuesto sobre la renta respecto de las cantidades recibidas por los servicios diversos a los que de manera estricta se decida, aspecto que es precisamente lo que busca la reforma en estudio.

En esta línea argumentativa, también resultan **infundadas** las alegaciones hechas valer en el **primer agravio** del recurso de revisión, pues si bien en el mismo se señala que la norma reclamada viola el principio de proporcionalidad tributaria, la recurrente afirma que no se demostró que las asociaciones como ella se dedicaran a actividades lucrativas, pues sólo se realizó dicha afirmación en la exposición de motivos pero sin tener pruebas de ello, lo cual además carece de lógica ya que el entrenamiento personalizado sí apoya el deporte de alto rendimiento.

Ello es así porque, en realidad, esas argumentaciones están encaminadas a cuestionar las razones y motivos que tuvo el legislador para establecer como requisito para ser considerado como no contribuyente del impuesto sobre la renta, el reconocimiento ante la Comisión Nacional del Deporte; sin embargo, como ya se explicó, si el creador de la norma estimó pertinente establecer una medida de control para evitar el abuso de un régimen fiscal, al considerar que sus beneficiarios lo distorsionaban y eludían el pago del impuesto causado, tal motivación no puede ser analizada bajo un control estricto, sino que esa consideración debe respetarse en atención a la libertad de configuración legislativa.

Ahora bien, por lo que hace al argumento en el que la recurrente insiste en que la porción normativa impugnada transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues conforme a su naturaleza de asociación civil no persigue fines de lucro, lo que significa que carece de capacidad contributiva, pero aun así necesita el reconocimiento de una autoridad administrativa para poder tributar en el Título III, de la ley de la materia, so pena de que si no consigue dicha autorización de la Comisión Nacional del Deporte, deberá tributar injustificadamente bajo el Título II, como una persona moral con fines de lucro, el mismo resulta **infundado**.

Para arribar a dicha conclusión, conviene apuntar que este Alto Tribunal ha establecido que, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal existe la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al gasto público y esto se realiza a través del sistema tributario.

De ahí deriva el principio de generalidad que se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, **todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra.**⁷

Este principio, puede verse desde dos perspectivas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir y la segunda, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que, las exenciones deben reducirse a un mínimo y, en todo caso, deben justificarse razonablemente

⁷ Tesis Aislada 1a. CVIII/2010 de la Primera Sala, Novena Época, Registro: 163769, Materia(s): Administrativa, Constitucional, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, correspondiente a septiembre de 2010, cuyo rubro es el siguiente: **“PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO”**.

en el marco constitucional. Lo que implica que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, como se desprende de la tesis de rubro: “**GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.**”⁸

Así pues, el hecho de que la quejosa sea una asociación civil, constituida en principio, como una entidad sin fines de lucro y dedicada al deporte no la releva de cumplir con sus obligaciones fiscales, cuando reciba ingresos gravados, atendiendo al principio de generalidad en el que se basa el sistema tributario.

Ahora bien, en cuanto a la proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99⁹ del Tribunal Pleno, de rubro “**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS**”, en la que se sostuvo que dicho principio, previsto también 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.

⁸ 1a. IX/2009; 9a. Época; 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación. y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; Pág. 552.

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

En la especie, como ha quedado asentado, del proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada se desprende que el Ejecutivo Federal explicó que tanto las asociaciones como sociedades civiles, según el Código Civil Federal, admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico, que si bien puede ser preponderante o no, desde el punto de vista fiscal, puede contraponerse con el concepto de “fin no lucrativo” de los sujetos del Título III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.¹⁰

En este sentido, se advirtió que algunas asociaciones o sociedades civiles deportivas, recibían cuantiosos ingresos de otras fuentes que no eran propiamente las de su objeto social, esto es, existían sujetos que abusando del régimen de personas morales con fines no lucrativos, en que se encontraban tradicionalmente, realizaban actividades empresariales, por las que obtenían ingresos susceptibles de ser gravados por la ley de la materia, como por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros.

Así pues, para evitar ese uso abusivo del beneficio que constituye encontrarse en el Título III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como que la autoridad fiscal tuviera control de los ingresos que las asociaciones deportivas obtenían, el legislador estimó viable establecer como requisito para permanecer en ese régimen el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte y la adhesión al Sistema Nacional del

¹⁰ Código Civil Federal:

“Artículo 2670.- Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.”

“Artículo 2688.- Por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.”

Deporte, pues en término de las leyes aplicables –*mismas que fueron citadas previamente*–, son éstas las instituciones que, previo a otorgar dicho reconocimiento, pueden verificar que las asociaciones en comento tengan finalidades exclusivas de promoción y desarrollo del deporte.

Por tanto, la reforma tildada de inconstitucional está encaminada a que las asociaciones deportivas que obtengan ingresos de tipo empresarial, diversos a los que constituyen el objeto para el que fueron creadas, que les reporten ganancias, sean sujetos del impuesto sobre la renta y tributen conforme al Título II, de la ley de la materia, del Régimen de las Personas Morales; en cambio, aquéllas que única y exclusivamente promuevan, difundan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte, sin fines preponderantemente económicos, podrán seguir tributando bajo el Título III, de las Personas Morales con fines no lucrativos, del mismo ordenamiento.

De ahí que, el artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en ningún momento persigue gravar a las asociaciones deportivas, sino únicamente que sean objeto del impuesto los ingresos obtenidos por las actividades que de forma adicional realizan dichas entidades, que escapen de su objetivo –*promoción y desarrollo del deporte*–, lo que es válido, atendiendo al principio de generalidad tributaria.

Derivado de ello, también es válido que las referidas asociaciones, que obtienen ingresos por actividades empresariales y que por ello, no tienen el reconocimiento de la comisión Nacional del Deporte ni son miembros del Sistema Nacional del Deporte, tributen bajo el Título II, de la ley de la materia, como personas morales sujetos del impuesto sobre la renta, pues de esa forma se atiende a su capacidad contributiva, ya que

ésta no está en función de la naturaleza jurídica de la entidad, ni de su constitución, sino de su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Por tanto, es infundado que la norma reclamada transgreda el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que, su potencialidad para contribuir al gasto público se desprende precisamente de la obtención de ingresos por actividades lucrativas, de ahí que, con independencia de su denominación y naturaleza jurídica, ya no podrá seguir tributando bajo el Título III, de la ley de la materia, como persona moral con fines no lucrativos, sin que ello resulte inconstitucional.

En otro orden de ideas, en su **agravio segundo**, la recurrente reitera que el artículo 79, fracción XXVI en análisis, resulta violatorio del principio de **equidad tributaria**, pues si bien el Juez de Distrito consideró que las agrupaciones que se contemplan en las diversas fracciones de dicho precepto no son idénticas en sus fines y actividad, lo cierto es que todas son personas morales constituidas como asociaciones civiles, por lo que, deben tener un trato igualitario, lo que no ocurre puesto que cierto tipo de personas serán consideradas como no contribuyentes sin la necesidad de contar con una autorización para dicho efecto, a diferencia de las dedicadas al deporte, que se le exige un registro ante Comisión Nacional del Deporte.

Para abordar el estudio de dicho argumento, debe tenerse presente que el principio de equidad es la manifestación específica del de igualdad en materia tributaria, cuyo contenido tradicional exige que los sujetos identificados en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen.

Lo anterior implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de

manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten **en bases objetivas** que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.¹¹

En efecto, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando se den razones objetivas que justifiquen el diverso trato. Además, la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada, esto es, la diferencia de trato no sólo debe atender a una finalidad legítima y constitucionalmente válida, sino que también debe existir una razonable relación entre los medios empleados y el fin que se persiga.¹²

Sin embargo, para realizar cualquier análisis de equidad tributaria, en principio, resulta necesario determinar si los sujetos son o no comparables y posteriormente, verificar si la existencia del tratamiento diferenciado pretende obtener una situación más justa, o bien realizar una política fiscal, para finalmente evaluar si ese tratamiento guarda o no congruencia con la norma, es decir, si es razonable y objetivo.

¹¹ Jurisprudencia P./J. 24/2000 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 192290, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, correspondiente a marzo de 2000, página 35, de rubro: **"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"**.

¹² Así se desprende de la jurisprudencia P./J. 41/97 del Tribunal Pleno, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, página 43, cuyo rubro se transcribe a continuación: **"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS."**

En la especie, el parámetro de comparación propuesto por el quejoso, se basa en que todas las personas morales a que se refiere el artículo 79, en análisis, son asociaciones que deben recibir el mismo trato, en cuanto a los requisitos para ser consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Es decir, la quejosa estima que se encuentra en la misma situación fáctica que los sujetos señalados en las diversas fracciones del artículo impugnado, pues no persigue fines de lucro, por lo que, es inequitativo que sólo a ella se le exija la autorización de la Comisión Nacional del Deporte para ser considerada como no contribuyente del impuesto.

En efecto, el artículo reclamado identifica en sus veintiséis fracciones a diversas personas morales como no contribuyentes del impuesto sobre la renta;¹³ sin embargo, sólo para las asociaciones

¹³ **Artículo 79.** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

II. Asociaciones patronales.

III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.

IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

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

(...)

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.

IX. Sociedades mutualistas y Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural, que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

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

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

XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:

(...)

deportivas señaladas en la fracción XXVI (impugnada), establece como requisito para ello, ser reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte y ser miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, por lo que, podría afirmarse que sí existe una diferencia de trato entre la sociedades o asociaciones en mención.

Sin embargo, esta Primera Sala estima que **no se está en presencia de sujetos comparables**, pues si bien pudieran tener como fundamento común para su constitución normas de carácter civil, lo cierto es que precisamente tal constitución se verá afectada por las diversas disposiciones a las cuales tendrán que adecuar sus estatutos

XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley para regular las actividades de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.

XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, o asociaciones religiosas constituidas de conformidad con la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público.

XVII. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 83 de esta Ley.

XVIII. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

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

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

XXI. Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.

XXII. Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos.

XXIII. La Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación.

XXIV. Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley.

XXV. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia y organizadas sin fines de lucro, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, dedicadas a las siguientes actividades:

(...)

XXVI. Asociaciones Deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, siempre y cuando éstas sean miembros del Sistema Nacional del Deporte, en términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte.

(...).”

correspondientes, atendiendo a los fines y objetivos para los que fueron creadas.

En efecto, además de las normas locales específicas que regulen el fin u objeto que persiga cada sociedad o asociación prevista en el artículo impugnado; por citar algunos ejemplos, en la constitución de las sociedades de gestión colectiva (*fracción XV*) se tendrán que observar las disposiciones de la Ley Federal del Derecho de Autor; tratándose de las asociaciones religiosas (*fracción XVI*) tendrán que estar a lo previsto en la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público; las asociaciones o sociedades civiles que se dediquen a la enseñanza (*fracción X*)¹⁴ y las que otorguen becas (*fracción XVII*) se tendrán que apegar a lo que dispone la Ley General de Educación; mientras que las asociaciones civiles de colonos y las que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio (*fracción XVIII*), deberán adecuarse a la Ley General de Asentamientos Humanos.

De tal forma, atendiendo **al fin u objeto social para el cual fue creada una asociación**, su constitución y funcionamiento se encontrarán sujetas a distintas disposiciones y, por tanto, a requisitos o lineamientos disímiles, en razón de las particularidades de la materia en específico de que se trate, por lo que, no puede establecerse un parámetro válido de comparación entre ellas, respecto de los requisitos que deben reunir a efecto de estimar que acreditan ser personas morales con fines no lucrativos y en consecuencia, no contribuyentes el impuesto sobre la renta.

¹⁴ Incluso, cabe mencionar que respecto de los requisitos para considerar como no contribuyentes a las sociedades o asociaciones dedicadas a la enseñanza, existe pronunciamiento de esta Primera Sala, en el sentido de que los mismos no resultan inconstitucionales, al resolver por unanimidad de cinco votos los amparos en revisión 543/2015, 304/2015, 991/2014 y 1124/2015, en sesión del treinta y uno de mayo de dos mil diecisiete, por unanimidad de votos.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la finalidad de la norma reclamada está encaminada a que las sociedades o asociaciones con fines deportivos no realicen actividades por la que obtengan ingresos, como los advertidos en el proceso legislativo, de ahí que, si la quejosa es uno de los sujetos que obtienen recursos a partir de la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, entonces no puede afirmarse que puede compararse entre el cúmulo de sujetos a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues todos ellos tienen como común denominador es que no ejecutan actividades comerciales generadoras de ingresos.

Esto es, no podría estimarse que la quejosa se encuentra en la misma situación de los sujetos a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que éstos se califican como “no contribuyentes”, precisamente a partir de que no buscan realizar actividades que le generen ingresos, como sí lo son las asociaciones o sociedades que con fines deportivos que prestan de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, pues en este caso no sólo buscan el fin deportivo, sino también la realización de actividades comerciales que les genere una ganancia.

Derivado de lo cual, son infundados los motivos de agravio analizados, pues la norma reclamada no transgrede el principio de equidad tributaria.

Finalmente, en su segundo agravio, la recurrente señala que el Juez de Distrito omitió pronunciarse respecto del argumento planteado en el inciso A), de su segundo concepto de violación, en el cual señaló que aun cuando es una persona moral con fines no lucrativos, pues así se

constituyó, no podrá tributar conforme al régimen previsto en el Título III, de la ley de la materia por el simple hecho de no contar con la autorización de la Comisión Nacional del Deporte, con motivo de que presta servicios de entrenamientos físicos personalizados, por lo que, será tratada de la misma forma que una persona moral con fines de lucro, en el Título II, de la ley del impuesto respectivo.

Lo anterior resulta fundado, pues en efecto, en la sentencia recurrida no se analizó el argumento señalado, a pesar de que fue planteado en el segundo concepto de violación, por lo que, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se ocupará de dar respuesta a dicho argumento.

Al respecto, debe advertirse que la quejosa considera que la norma impugnada, al exigir como requisito para ser considerada como no contribuyente del impuesto sobre la renta, la autorización de la Comisión Nacional del Deporte, genera que al no obtenerla, reciba el mismo tratamiento de una persona moral con fines de lucro, de las ubicadas en el Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pese a que ella se constituyó como una asociación civil sin fines lucrativos.

No le asiste razón a la recurrente en el sentido de que el hecho de que deba dejar de tributar en el Título III, de las personas morales con fines no lucrativos, al no cumplir los requisitos del artículo 79, fracción XXVI, de la ley de la materia, viole en su perjuicio el principio de equidad tributaria pues se le otorga el mismo tratamiento que a las personas morales con fines lucrativos, aun cuando no comparten la misma naturaleza jurídica, esto es, se le otorga un tratamiento igual a los desiguales.

Lo anterior es así, pues como ha quedado explicado en esta ejecutoria, el requisito exigido por la norma reclamada es razonable y objetivo para distinguir a aquéllas asociaciones deportivas que obtienen ingresos por actividades adicionales al objeto para el que fueron creadas, generando la percepción de ingresos que deben ser gravados por la ley del impuesto sobre la renta, por lo que, no pueden seguir tributando en el Título III, de dicho ordenamiento.

Ello, pues conforme a lo expuesto con anterioridad, el no obtener el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte como asociación deportiva, ni integrarse al Sistema Nacional del Deporte, revela que si bien la quejosa se constituyó en principio como una asociación civil sin fines de lucro, lo cierto es que, está obteniendo ingresos de actividades empresariales, que revelan capacidad contributiva y que por ello, se encuentran en la misma situación jurídica que las personas morales que tributan bajo el régimen general previsto en el Título II, de la ley de la materia.

En ese sentido, es **infundado** el argumento de la quejosa, toda vez que con independencia de su constitución, denominación y naturaleza jurídica, lo cierto es que el recibir el mismo tratamiento que las personas morales con fines lucrativos no es violatorio del principio de equidad tributaria, pues al realizar actividades que generan ingresos gravados, por escapar a su finalidad principal (*de fomento al deporte*), se ubica **en la misma situación que aquéllas**, por lo que, es válido que reciba el mismo tratamiento frente a las normas fiscales.

Considerar lo contrario, al permitir que siguiera tributando en el régimen de personas morales con fines no lucrativos, sin el reconocimiento de la Comisión Nacional del Deporte, por el contrario, generaría un tratamiento diferenciado injustificado respecto de aquéllas

asociaciones deportivas que sí cumplan los requisitos exigidos por la norma reclamada.

En corolario a lo anterior, al resultar infundados los motivos de agravio respecto de la inconstitucionalidad del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues como quedó demostrado, el mismo no viola los principios de razonabilidad legislativa, proporcionalidad ni equidad tributaria, lo procedente es confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo y protección de la justicia federal solicitado.

QUINTO. Revisión adhesiva. En virtud del sentido de la resolución, procede declarar sin materia el recurso de revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República, toda vez que ha desaparecido la condición a la que se sujeta el interés del adherente.

Resulta aplicable al caso concreto la tesis de jurisprudencia 1ª./J.71/2006 sustentada en la novena época por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de dos mil seis, página doscientos setenta y seis y que es del tenor literal siguiente: ***“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE.”***

Por lo antes expuesto, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resuelve:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Club España, Asociación Civil, en contra del artículo 79, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

En términos de lo previsto en los artículos 110, 113 y 118, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el Acuerdo General 11/2017 emitido por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cinco de septiembre de dos mil diecisiete, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.