

## **AMPARO EN REVISIÓN 655/2016**

**QUEJOSAS: BIMBO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRAS.**

VISTO BUENO  
SR. MINISTRO

**PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA**

COTEJÓ

**SECRETARIO: JUSTINO BARBOSA PORTILLO.**

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

### **S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 655/2016, promovido en contra del fallo dictado el treinta de octubre de dos mil quince, por el Juzgado Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en el juicio de amparo indirecto \*\*\*\*\*.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en determinar si los artículos 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafos, 39, octavo párrafo, 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, violan los principios de seguridad jurídica, irretroactividad, proporcionalidad, equidad, legalidad, destino al gasto público, propiedad privada, libre concurrencia, así como los derechos a un desarrollo integral y nivel de vida adecuado y digno, previstos en los artículos 1, 14, 16, 25, 27, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### **I. ANTECEDENTES DEL CASO**

1. El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron,

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

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, en particular los artículos 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafos, 39, octavo párrafo, 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. El veintiséis, veintisiete, treinta y treinta y uno de marzo de dos mil quince, las quejas presentaron declaraciones anuales normales, correspondientes al ejercicio fiscal de dos mil catorce, las cuales fueron presentadas con motivo del referido Decreto.

### II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Juicio de amparo indirecto.** Inconformes con lo anterior, las quejas por escrito presentado el veinte de abril de dos mil quince,<sup>1</sup> ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Distrito Federal, solicitaron el amparo y protección de la justicia federal.
4. Las quejas señalaron como garantías violadas en su perjuicio, los artículos 1, 5, 14, 16, 22, 25, 27, 28, 31, fracción IV y 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 33, 34, 35, 39, 41, 42, 43 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos; 1, 2, 3, 6, 7, 12, 17, 22, 23, 25 y 26 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 2, 5, 6, 7, 9 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; 1, 2, 3, 5, 9, 11, 21, 24 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 6, 7, 9 y 12 del Protocolo de San Salvador; XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y 14 de la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social.

---

<sup>1</sup> Cuaderno de amparo indirecto \*\*\*\*\* , foja 2.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

5. Asimismo, como autoridades responsables y actos reclamados señalaron los siguientes:
- a) Del Congreso de la Unión, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, la discusión, aprobación y expedición del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, por el que se 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, en particular de la quejasas **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Corporativo Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Bimar Internacional, Sociedad Anónima de Capital Variable y Grupo Bimbo, Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable**, los artículos 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafo, 39, octavo párrafo, 77, Noveno Transitorio, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así como todo el sistema normativo relacionado con este tema.
  - b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la promulgación y expedición del citado Decreto.
  - c) Del Secretario de Gobernación, el refrendo del citado Decreto.
  - d) Del Director General del Diario Oficial de la Federación, la publicación del citado Decreto.
6. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, cuyo titular mediante proveído de veintidós de abril de dos mil quince,<sup>2</sup> admitió la demanda de amparo, registrándola con el número **\*\*\*\*\***.

---

<sup>2</sup> *Ibidem*, foja 260.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

7. Al respecto, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, no invocó causal de improcedencia alguna, sin embargo, señaló que la sola discusión, votación y aprobación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente los artículos impugnados, no causan afectación a los intereses jurídicos de las quejas, pues la culminación del proceso legislativo no deriva necesariamente en un perjuicio a la amparista.
8. Por su parte, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, estimó que se actualizan las causales de improcedencia previstas en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque: i) la quejosa no acredita el acto concreto de aplicación del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y; ii) las normas reclamadas (77 y Noveno Transitorio de la citada ley) no le causan afectación alguna y; iii) la quejosa no demuestra que el artículo 39 de la citada ley le sea aplicable, por lo que carece de interés jurídico.
9. Asimismo, el Secretario de Gobernación y el Director General del Diario Oficial de la Federación al rendir sus informes justificados señalaron que los actos que se les atribuyeron no se impugnaron por vicios propios.
10. Por último, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, no planteó causales de improcedencia.
11. Seguidos los trámites de ley, el treinta de octubre de dos mil quince, el Juez de Distrito dictó sentencia,<sup>3</sup> en la que analizó las causales de improcedencia invocadas por las autoridades responsables y resolvió: **i)** sobreseer en el juicio de garantías, en relación con: (a) el Secretario de Gobernación y el Director del Diario Oficial de la Federación, (b) toda la ley del impuesto sobre la renta, (c) **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Corporativo Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Bimar Internacional, Sociedad Anónima de Capital Variable y Grupo Bimbo, Sociedad Anónima**

---

<sup>3</sup> *Ibidem*, foja 858.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**Bursátil de Capital Variable**, por lo que hace a los artículos 77 y Noveno Transitorios de la Ley del Impuesto sobre la Renta y (d) **Grupo Bimbo, Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable, Corporativo Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable** y **Bimar Internacional, Sociedad Anónima de Capital Variable**, por lo que hace a los artículos 5 y 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; **ii)** negar el amparo a **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra del artículo 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y; **iii)** conceder el amparo **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra del artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y para los efectos precisados en el Considerando Octavo.

12. **Recurso de revisión.** Inconformes con esa resolución, **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable y otras**, el Presidente de la República y la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión interpusieron sendos recursos de revisión, el diecinueve de noviembre de dos mil quince<sup>4</sup>, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito, en Materia Administrativa, México, Distrito Federal y ante la Oficialía de Partes del Juzgado Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien lo remitió al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, los cuales mediante acuerdo de cuatro de diciembre de dos mil quince los tuvo por admitidos y los registró con el número R.A. \*\*\*\*\*<sup>5</sup>.
13. Mediante sentencia de dos de junio de dos mil dieciséis,<sup>6</sup> el tribunal colegiado resolvió: **i)** dejar intocado el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida; **ii)** en la materia de revisión, competencia de ese tribunal, revocar la sentencia objeto de revisión; **iii)** sobreseer en el juicio de amparo, respecto de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno Transitorio, fracción XXV, del citado Decreto, únicamente por lo que hace a la quejosa **Bimar Internacional, Sociedad Anónima de Capital Variable** y; **iv)**

---

<sup>4</sup> Cuaderno del amparo en revisión \*\*\*\*\* , fojas 3, 14 y 27.

<sup>5</sup> *Ibidem*, foja 81.

<sup>6</sup> *Ibidem*, foja 159.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el tema de constitucionalidad planteado.

14. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de once de mayo de dos mil quince,<sup>7</sup> lo registró con el número 655/2016, ordenó notificar a las autoridades responsables y toda vez que mediante sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, se determinó la creación de diversas comisiones derivadas de la Comisión número 68, a cargo del Ministro Eduardo Medina Mora I., entre ellas la número 77, la cual se designó al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, como el encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos, en los que subsiste, entre otros, el problema de constitucionalidad de los artículos 5 y Noveno Transitorio, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reservó el turno de éste asunto sin que ello implicara la suspensión del procedimiento.
15. El trece de junio de dos mil dieciséis, en sesión privada celebrada por el Tribunal Pleno del conocimiento, se aprobó la propuesta consistente en que los asuntos asignados a las comisiones fiscales, incluida la número 77, se resolvieran por la Sala de la adscripción del Ministro encargado.
16. Con fecha once de julio de dos mil diecisiete,<sup>8</sup> esta Primera Sala, se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

### III. COMPETENCIA

17. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente; 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los Puntos Primero,

---

<sup>7</sup> Cuaderno del Amparo en Revisión 655/2016, foja 94.

<sup>8</sup> *Ibidem*, foja 130.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en un juicio de amparo en materia administrativa, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafos, 39, octavo párrafo, 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

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

### IV. OPORTUNIDAD

19. Es innecesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión, habida cuenta de que el Tribunal Colegiado que conoció de los asuntos examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron presentados en los términos legalmente establecidos.<sup>9</sup>

### V. LEGITIMACIÓN

20. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no hace pronunciamiento en relación con los recursos de revisión presentados por la

---

<sup>9</sup> Cuaderno amparo en revisión \*\*\*\*\*, foja 160 a 161, reverso.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Cámara de Diputados y el Presidente de la República, toda vez que el tribunal colegiado del conocimiento se ocupó del tema, concluyendo que están legitimadas para hacer valer los recursos de revisión<sup>10</sup>.

21. Ahora bien, el Tribunal Colegiado no efectuó el análisis de la legitimación respecto del recurso de revisión interpuesto por las quejas, por lo que esta Primera Sala procede a su estudio.
22. El C. **\*\*\*\*\***, autorizado de las quejas, está legitimado para interponer el presente recurso de revisión, de conformidad con el artículo 12 de la Ley de Amparo, pues tal carácter le fue reconocido en el acuerdo de veintidós de abril de dos mil quince<sup>11</sup>, por el juzgado de distrito del conocimiento.

### VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

23. A fin de resolver el presente amparo en revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hizo valer las quejas en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado.
24. **Demanda de amparo.** Las quejas en el amparo indirecto **\*\*\*\*\***, relativo a la inconstitucionalidad de los artículos 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafos, 39, octavo párrafo, 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, formuló los siguientes conceptos de violación:

**PRIMERO.** Que en las reformas establecidas en el Decreto impugnado no se satisfacen los requisitos y obligaciones constitucionales de libre configuración y razonabilidad legislativa, así como con el derecho y garantía de que las contribuciones establecidas sean destinadas a sufragar el gasto público.

---

<sup>10</sup> Ibídem, foja 160, reverso.

<sup>11</sup> Cuaderno de amparo indirecto **\*\*\*\*\***, foja 260.



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**a)** Que la facultad de configuración legislativa de la mano de la obligación de razonabilidad legislativa, establecen las limitantes esenciales que el legislador debe respetar en el ejercicio de sus atribuciones.

Que la inexistencia de vinculación entre el derecho humano y la garantía de legalidad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional, con el principio de libre configuración y razonabilidad legislativa, por medio del cual se establecen facultades y límites en la actuación del legislador en el proceso de creación de las normas, siendo los derechos fundamentales la piedra angular del sistema obligando a la totalidad de las autoridades a respetarlos.

**b)** Que la razonabilidad legislativa se puede definir como la obligación del Congreso de la Unión a la emisión de leyes motivadas y proporcionales. La obligación de la razonabilidad legislativa contiene dos subprincipios a saber: motivación legislativa y de proporcionalidad en las medidas.

Que los motivos que dan origen a la creación de la ley deben ser ciertos, ningún acto de autoridad que se quiera reputar legítimo puede estar sustentado en hechos irreales que no corresponde a la realidad social circundante.

Que la teoría jurisdiccional constitucional del derecho y garantía a que se refiere la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, es la que todas las contribuciones establecidas en ley están destinadas al gasto público, mismos que pueden destinarse desde su origen o desde el proceso legislativo correspondiente, a cubrir un gasto general o especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad.

- Que se debe considerar si realmente las contribuciones establecidas en el Decreto que expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y en

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

general en toda la Reforma Hacendaria 2014, presentada por el Ejecutivo Federal y aprobada por el Congreso de la Unión cumplen con los requisitos establecidos de libre configuración y razonabilidad legislativa, así como el requisito constitucional que las contribuciones sean destinadas a sufragar el gasto público.

Que uno de los fines de la reforma fue obtener recursos suficientes para el fortalecimiento de la seguridad social y en específico para financiar el Fondo de Pensión Universal y el Seguro de Desempleo.

Que no se colma el requisito establecido para la congruencia legislativa relativa a que la ley debe de encontrarse acorde con la realidad social del momento histórico actual, pues la propuesta de Ley de Pensión Universal y Seguro de Desempleo fue rechazada por el Senado de la República.

Que el hecho de que no exista en la vida jurídica dicha Ley que cubre programas sociales de pensión universal y seguro de desempleo, que son uno de los móviles para la Reforma Hacendaria de conformidad con la Exposición de Motivos y por ende las contribuciones recaudadas a través de esta no podrán ser destinadas a dichos programas sociales, se traduce en que la Reforma Hacendaria no colma los requisitos de principio de razonabilidad legislativa.

Que no existe conexión entre lo motivado por el legislador para emitir la Reforma Hacendaria, en el sentido de que el fin de las contribuciones recaudadas será destinado para cubrir los programas de pensión universal y seguro de desempleo, cuando en la realidad social y jurídica dicho programas no existen, por lo que la motivación señalada por el legislador no resulta suficiente para darle cabida a la obligación de razonabilidad legislativa.

Que la reforma hacendaria es violatoria de la garantía de legalidad y seguridad jurídica consagradas en el artículo 16 Constitucional, al no

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

cumplir con los requisitos establecidos en la facultad de libre configuración y razonabilidad legislativas puesto que el fin con el que fueron creadas las contribuciones no se cumple, al no existir en la realidad social y jurídica la Ley de Pensión Universal y Seguro de Desempleo.

Que claramente se puede observar la violación a los derechos fundamentales y garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en el en el artículo 16 Constitucional, así como al destino al gasto público de las contribuciones consagrada en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, al no cumplirse los requisitos fundamentales de congruencia y razonabilidad legislativa, así como de ser destinados al gasto público, toda vez que la partida presupuestaria a la que fue designado el ingreso no existe, al no estar vigente la Ley de Pensión Universal y la LSD.

- Que la reforma hacendaria no cumple con los requisitos fundamentales de congruencia y razonabilidad legislativa, así como el requisito de destino al gasto público establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Que la Pensión Universal y el Seguro de Desempleo son programas que no cumplen de ninguna forma con el objetivo de beneficiar a una colectividad ni algún objetivo social sino que más bien afectan a las personas a las que va destinada.

Que aunque la Pensión Universal está destinada a la población adulta mayor, el beneficio que recibe la población de esta edad de conformidad con el Consejo Nacional de Población sería mínima, pues únicamente el 0.3% de la población adulta recibirá dicha pensión durante el 2014, al encontrarse limitada a las personas que cumplan 65 años a partir del 2014 y no con anterioridad.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que al no estar resguardado el derecho y garantía de justicia fiscal relativo a garantizar que la recaudación de las contribuciones contenidas en la Reforma Hacendaria se encuentren destinadas a la satisfacción de un interés colectivo, comunitario o social, se traduce en que las contribuciones son inconstitucionales al vulnerar el derecho fundamental de seguridad y legalidad jurídica consagrado en el artículo 16 Constitucional al haberse expedido en contravención a la facultad de congruencia y razonabilidad legislativa, así como el derecho y garantía de destino al gasto público al que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Que el programa de Pensión Universal no beneficia al grosor de la población adulta mayor que el Gobierno Federal estima (beneficio únicamente al 0.3% de dicho sector durante 2014, el mismo resulta desproporcional e inequitativo.

Que la Pensión Universal no limita a que el servicio y programa social sea prestado a adultos mayores que hayan contribuido al gasto público de conformidad con lo que señalan las leyes, es decir, sin importar que esa persona haya estado trabajando a lo largo de su vida en la informalidad, de todas formas puede ser beneficiado de dicho programa.

Que la inequidad y desproporcionalidad tributaria se genera en la medida en que se exija mediante la reforma hacendaria a pagar contribuciones, que la finalidad del día benefician a personas que no son y nunca fueron contribuyentes, al encontrarse destinadas dichas contribuciones a sufragar la Pensión Universal.

Que el Ejecutivo no realiza un análisis de lo realmente prioritario en el país, como puede ser el combate al narcotráfico y a la delincuencia organizada sino más bien se enfoca a beneficiar a la informalidad a costa de los contribuyentes, como la parte quejosa, que sí se encuentran obligados a pagar día con día lo que el Estado le impone,

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

sin importar que siempre observe el cumplimiento de lo exigido por la Ley.

- Que hay un incremento sustancia a los impuestos directos e indirecto que genera incertidumbre y desincentiva a la inversión, pues tenemos un incremento al 35% de la tasa aplicable a las personas físicas, se limita las deducciones de hasta el 47% o 53% tratándose de pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores, se elimina la deducción de cuotas obrero patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, se limita hasta el 53% las deducciones de aportadas a fondos de pensiones; se limita a la deducibilidad de prestación de previsión social; se limita n las deducciones de gastos a prorrata; se limita la disminución de perdida fiscales para la base de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; se condiciona los beneficios de tratados internacionales para evitar la doble tributación; se establece una nueva mecánica para acreditar el impuesto sobre la renta en el extranjero, se limita deducibilidad de pagos a partes relacionadas; se condicionan las deducciones de pagos de intereses, regalías o asistencia técnica realizados en el extranjero, se adiciona una tasa del 10% del impuesto sobre la renta al pago de dividendos; se elimina revaluación del costo de lo vendido; no se considera el ajuste anual por inflación por créditos otorgados a personas físicas; se limita la deducción por las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones, y por otro, grava diversos productos de origen animal y a los vegetales con el IEPS.

Que de forma por demás absurda dentro de la reforma Hacendaria se incluyen disposiciones que en su momento han sido declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte, como aquellas disposiciones relativas a los efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, etc., disposiciones que además de generar incertidumbre para los contribuyentes, repercuten en la imagen de México, en el mundo y desincentivan a los inversionistas.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**SEGUNDO.** Que es inconstitucional e inconvencional el artículo 5, cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**A.** Violación a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad.

**A.1.** Violación a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad respecto de la limitación del acreditamiento a un segundo nivel corporativo.

Que no hay razón que justifique que en un caso el legislador permita el acreditamiento del impuesto y en otro no lo conceda, cuando la capacidad contributiva de la sociedad residente en México es exactamente la misma.

Que el hecho de que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se limite a solo dos niveles corporativos, no permite al contribuyente tributar de la manera proporcional que dispone nuestra Constitución, pues en el supuesto de que existiera un tercer o cuarto nivel corporativo no se le permitiría efectuar el acreditamiento respectivo, traduciéndose en que se pagaran impuesto de manera desproporcional y no acorde con su verdadera capacidad contributiva, puesto que la utilidad se acumula aunque provenga de más de dos niveles corporativos.

**A.2** Violación al derecho y garantía de proporcionalidad al limitar el cálculo del acreditamiento por territorio o país.

Que el legislador dispone inconstitucionalmente que el cálculo del límite del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se realizará por cada país o territorio de que se trate.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que la porción normativa contraviene el derecho y garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en la Constitución, en virtud de que la capacidad del contribuyente mexicano es una sola, por lo que el hecho de que no se le permita considerar el impuesto pagado en los diferentes países sin limitante, deriva en que se le grave como si tuviera varios, y no un solo patrimonio, como es el caso.

Que el artículo en comento desconoce la verdadera capacidad del contribuyente para contribuir al gasto público de manera proporcional, al señalar que el cálculo del límite de acreditamiento se realizará por cada país o territorio, se desconoce que la capacidad contributiva de la persona es una sola.

Que la limitación establecida por el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta violenta el derecho y garantía de proporcionalidad, ya que condiciona el cálculo del límite de acreditamiento del contribuyente a cada país o territorio impidiéndole considerar todo el impuesto acreditable independientemente del país o territorio del cual provenga, lo cual provoca que el impuesto a cargo de la persona moral no corresponda en su total realidad a su efectiva capacidad contributiva, puesto que no se le está permitiendo considerar el impuesto acreditable como un todo que, dada su naturaleza debe ser considerado de esa manera a efecto de poder reflejar la verdadera capacidad contributiva de la persona, capacidad que como se reitera es una sola y no es susceptible de dividirse por cada país o territorio como lo pretende al norma.

Que dicha violación se configura porque por medio de dicha disposición se obliga a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja la auténtica capacidad contributiva de los gobernados, en tanto que las operaciones que celebren en cada país o territorio y el impuesto sobre la renta enterado a cada una impactan a una sola capacidad contributiva, así como a un solo patrimonio del contribuyente debiendo reconocerse esta situación por la legislación,

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

permitiéndoles considerar la limitación por el total del impuesto sobre la renta acreditable y no por país o territorio como inconstitucionalmente lo establece el referido artículo.

Que el artículo combatido atenta contra la neutralidad en la tributación, con el acotado alcance que éste postulado sostiene, puesto que si bien se acepta la posibilidad de que cualquier gravamen produzca algún efecto en la economía del mercado, esta posibilidad no debe provocar como consecuencia más modificaciones que las intencionales en relación con los fines de la política fiscal para el cual han sido establecidos, en cuyo caso dichos fines no pueden justificar la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

**A.3** Violación a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad al desconocer los efectos cambiarios a las utilidades de la cuales deriva el dividendo.

Que la porción normativa inconstitucionalmente establece que para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos del segundo y cuarto párrafos de este artículo deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad percibido por el residente en México. En los demás casos a que se refiere dicho artículo, para efectos de determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación, en el mes calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero.



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que la sola entrada en vigor del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta trajo aparejada la afectación de manera real y no solo ficticia al patrimonio del residente en México, pues no puede negarse que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento ya no puede adquirirse con igual cantidad durante el transcurso de tiempo.

Que la entrada en vigor de la ley genera una enorme disparidad entre los elementos del propio acreditamiento, ya que éste último se determinará con un tipo de cambio anterior del ejercicio el cual provengan las utilidades, mientras que el ingreso acumulable relacionado para el residente en México que reciba los dividendos o utilidades lo llevará a cabo al tipo de cambio actual del ejercicio en que lo reciba generando así una necesario distorsión al reconocerse dos elementos para el cálculo de un mismo ejercicio a tipos de cambio diversos sin que exista justificación alguna.

### **B. Violación a los derechos y garantías de legalidad y seguridad jurídica.**

Que el numeral controvertido transgrede el derecho y garantías de legalidad tributaria consagrada por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en virtud de que delega al Servicio de Administración Tributaria la facultad de establecer mediante reglas generales las condiciones o requisitos que debe cumplir todo aquel impuesto pagado en el extranjero para considerar que tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, siendo que con fundamento en dicho derecho y garantía dichas circunstancias únicamente pueden ser fijadas por un acto formal y materialmente legislativo, dado que en atención a dicho derecho y garantía la autoridad administrativa solo está facultada para aplicar las disposiciones en materia tributaria pero no así para señalar la integración de las contribuciones, resultando inconstitucional el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**C.** Violación al derecho al desarrollo al derecho integral y aun nivel de vida adecuado y digno contenidos en los artículos 1, 31, fracción V, Constitucional.

Que las porciones normativas del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan violatorias de derecho humano a un desarrollo integral, específico a su obligación de crear sistemas impositivos adecuados, equitativos y justos, así como el derecho paralelo e interdependiente a una vida adecuada y digna que asegure el disfrute de otros derechos como a la vivienda, salud, vestido, alimentación y un desarrollo integral en el ámbito físico, social, económico, cultural.

**D.** Violación al derecho de propiedad privada. Artículos 14 y 16 Constitucionales.

Que las porciones normativas del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, violan el derecho humano de propiedad privada.

Que las limitaciones al mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no atienden en ninguna medida a la existencia de proporcionalidad, pues se obliga al contribuyente a contribuir al gasto público en una manera que no corresponde a su verdadera media de capacidad contributiva, y por el contrario se termina estipulando un impuesto excesivo y desproporcional que rompe con el equilibrio entre el derecho de propiedad, el interés general y las facultades de la autoridad.

**E.** Violación al derecho a la libre competencia o competencia tutelado por los artículos 25 y 28 Constitucionales.

Que las porciones normativas del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta atentan contra el derecho a la libre competencia o competencia

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

tutelados tanto por la Carta Magna como por los diversos instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano.

Que las limitaciones previstas en dicho numeral atentan contra el derecho humano de libre competencia o concurrencia la incidir de manera desfavorable en las decisiones tanto de agentes económicos nacionales como extranjeros, provocando que las decisiones se tomen con base en razones fiscales en vez de razones meramente económicas, lo que a todas luces resulta violatorio de una concepción de libre competencia y concurrencia tal y como está protegida la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como en los tratados internacionales de los que México es parte.

Que la limitación constituye una medida que perturba el funcionamiento del libre mercado e impide su expansión, traduciéndose en un obstáculo para el ejercicio de la libertad de elección de los sujetos pues como ya se señaló, existen otros países que no limitan de esta manera la posibilidad de acreditamiento de dichos montos pues dichas legislaciones internacionales sí reconocen la realidad económica de dichas empresas, por lo que atendiendo a las obligaciones en materia de Tratados Internacionales, adecúan sus regulaciones para respetar el derecho humano en comento.

Que la limitante del cálculo de acreditamiento por país o territorio, constituye una carga adicional a los residentes en México, que los sitúa en una clara desventaja respecto de empresas residentes en otros países puesto que limita la posibilidad de considerar los montos acreditables como un todo independientemente del país o territorio del que provengan, como debe de ser reconocido en atención a un estricto apego al derecho humano de libre competencia, condicionado por el contrario dicho cálculo a que sea realizado por cada país y territorio.

**F. Violación al derecho y garantía de legalidad y retroactividad. Derecho al desarrollo integral.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que el último párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, implica una violación a dicho derecho humano al dejar al libre arbitrio de la autoridad fiscal el establecer mediante reglas generales los elementos para considerar cuándo un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de un impuesto sobre la renta, desatendiendo la obligación del Estado de emitir actos fundados y motivados y, dar seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes de los elementos del tributo en actos formal y materialmente legislativos a efecto de que conozcan los parámetros para contribuir al gasto público.

**TERCERO.** Inconstitucionalidad e inconveniencia del artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**A.** Violación al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria.

**A.1.** Que para demostrar la violación del derecho y garantía de proporcionalidad tributaria que actualiza el artículo 39, octavo párrafo de la ley que se impugna en virtud de la falta de reconocimiento de los efectos inflacionarios en el régimen de costo de ventas, es importante definir inflación, que es el aumento de los precios de los bienes como producto del desajuste de la oferta y la demanda, lo cual se traduce en que los bienes suben de precio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, no cuesta lo mismo una mercancía o insumo que se compró.

**A.2.** Que la mecánica para hacer deducible el costo de lo vendido señala que se deberá hacer el cálculo del valor de los inventarios sobre precios históricos o predeterminados, de lo cual se desprende que no se reconoce el efecto inflacionario en el cálculo del costo de lo vendido, lo cual se torna en desproporcional al momento de aplicar la deducción para reducir la base del impuesto sobre la renta; esto, ya que al final del día se estaría pagado un impuesto desproporcional por no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el cálculo del costo de lo vendido de las mercancías adquiridas por el contribuyente.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**A.3.** Que debería reconocerse el efecto inflacionario sobre el valor del costo de ventas, si consideramos que en caso de que los inventarios se adquirieran a crédito, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que el efecto correspondiente, mediante la inclusión de la cuenta pro pagar en el cálculo del ajuste anual por inflación.

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta no permite dar efectos inflacionarios al inventario adquirido por una persona moral, no obstante esta haya sido adquirida a crédito. La persona mora deberá acumular a sus ingresos el ajuste anual por inflación derivado del cálculo del saldo promedio de sus deudas conforme al artículo 44, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no podrá dar efectos inflacionarios al inventario que adquirió.

**A.4.** Que hasta el ejercicio de 1987 el sistema del costo de lo vendido si reconocía la revaloración de los inventarios por los efectos de la inflación a través del llamado UEPS monetario mediante el cual se autorizaba a reconocer en la valuación de los inventarios a la inflación, factor que sin duda afecta el valor de los mismos durante el ejercicio fiscal con lo cual se refuerza el razonamiento de la hoy quejosa en el sentido de que es evidente que los efectos inflacionarios inciden directamente en su capacidad contributiva respecto del sistema de costo de lo vendido.

Que la base gravable a la que debe apreciarse una tasa de impuestos, en especial, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta debe determinarse reconociendo los efectos inflacionarios en el país ya que de lo contrario los contribuyentes se verían afectados en su verdadera capacidad contributiva al no tomarse en cuenta el aumento en el precio de los insumos que necesitan para cumplir con el desarrollo de sus actividades, por lo que se puede concluir válidamente que estamos ante un sistema de deducción contrario al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que el artículo 39, octavo párrafo de la ley reclamada no cambió en su redacción respecto al artículo 45-F de la Ley anterior vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, por lo que contiene el mismo vicio de inconstitucionalidad que aquel, por lo que es plenamente aplicable de manera temática la tesis de jurisprudencia número 126/2007, ya que si bien el precedente en cuestión e refiere al contenido del artículo 45-F, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 2002 hasta 2013, dicho precepto es idéntico al artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014.

**B.** Violación al derecho al desarrollo integral contenido en los artículos 1 y 31, fracción IV, Constitucionales.

Que el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente a partir de enero de dos mil catorce, viola el derecho humano a un desarrollo integral, en específico de la obligación que tiene el Estado de crear sistemas impositivos adecuados, equitativos, y justos.

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta que se impugna, a través de su artículo 39, octavo párrafo, impide reevaluar el costo de ventas y darle efectos fiscales, lo que significa que se establece un obstáculo impositivo a las empresas contribuyentes como la parte quejosa, al no permitirles actualizar el costo de ventas deducible de los bienes que enajenan, desde la fecha en que se adquirieron las mercancías, materias primas y productos terminados o semiterminados, y hasta la fecha en que se enajenaron; obligándole a tributar de esta manera partiendo de una base que no reconoce su utilidad real, y por lo tanto, su verdadera capacidad contributiva.

Que a través del artículo 39, octavo párrafo, se prohíbe a los contribuyentes dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, al imponerse un obstáculo impositivo a la empresas

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

contribuyentes, pues se les impide actualizar el valor del costo de lo vendido, atendiendo a los efectos de la inflación desde la fecha en que se adquirieron las mercancías, materia primas y productos terminados o semiterminados y hasta la fecha en que se enajenaron; obligándole a tributar de esta manera partiendo de una base que no reconoce su utilidad real, y por lo tanto, su verdadera capacidad contributiva, pues nos e reconoce el valor real del costo de lo vendido, que debe ser el actualizado a la fecha en que se enajenó el bien vendido.

**CUARTO.** Inconstitucionalidad e Inconvencionalidad del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la fracción XXV, del artículo Noveno de sus disposiciones transitorias.

Que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, pues establece una mecánica en la cuales se da un triple efecto negativo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, desconociendo las verdaderas utilidades fiscales netas generadas por la parte quejosa que ya pagaron impuesto y que son susceptibles de distribuirse.

**A.** Violación del artículo Noveno, fracción XXV de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014 al derecho de garantía de irretroactividad.

Que la fracción XXV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan el derecho y garantía de irretroactividad contenida en el artículo 14 de la CEPUM pues por una parte modifica la mecánica para determinar la UFIN del ejercicio de 2001 y por otra parte, modifica la mecánica para determinar la UFIN de los ejercicios de 2002 a 2013.

**A.1** Violación al derecho y garantía de irretroactividad en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

La fracción XXV, del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce es violatoria del derecho y garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que modifica la facultad de la parte quejosa de no calcular la UFIN negativa.

Que a pesar de que se actualizaron el supuesto y la consecuencia de modo inmediato en el ejercicio fiscal de 2001 y bajo el imperio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho ejercicio, la norma tildada de inconstitucional retrotrae sus efectos modificando las consecuencias actualizadas en el ejercicio de 2001.

Que la normativa tildada de inconstitucional es violatoria del derecho y garantía de irretroactividad, toda vez que modifica una consecuencia de derecho que se actualizó bajo el imperio de una norma jurídica vigente con anterioridad, es decir, de conformidad con el artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001.

Que lo anterior es así, pues dicha porción normativa reclamada modifica la consecuencia actualizada bajo el imperio del artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, toda vez que establece la obligación de los contribuyentes de reconocer la UFIN negativa que en su caso se genere, situación totalmente contraria a la garantía de irretroactividad, pues dicha diferencia negativa no era regulada por aquella ley.

**A.2.** Violación al derecho y garantía de irretroactividad en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 a 2013.

Que el procedimiento establecido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios de 2002 a 2013 es diferente al establecido en la fracción XXV, del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014,



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

ya que para determinar la UFIN de dichos ejercicios no se restaba la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada, situación que con la fracción XXV, del artículo Noveno Transitorio es al revés.

Que contrario a lo establecido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios de 2002 a 2013, la disposición tildada de inconstitucional establece que para determinar la UFIN de dichos ejercicios se deberá disminuir, además de otros conceptos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en cada ejercicio, situación que no está contemplada en la legislación vigente en cada uno de esos ejercicios, pues como se desprende del contenido del artículo 88 antes referido, para efectos de la determinación de la UFIN, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada no era considerada como una partida no deducible, sino por el contrario, tenía que ser exceptuada de disminuir al resultado fiscal del ejercicio.

Que la UFIN determinada en cada ejercicio es un derecho adquirido que representa el haber patrimonial obtenido pro la parte quejosa durante el ejercicio fiscal de 2002 al 2013.

Que la UFIN determinada conforme la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 2002 a 2013 es una utilidad real obtenida bajo el imperio de dicha ley, es decir la parte quejosa adquirió el derecho a considerar como UFIN, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal de cada ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado y las partidas no deducibles, lo que nada se asemeja a la UFIN determinada bajo el procedimiento establecido en la disposición que se reclama.

Que la UFIN determinada conforme al procedimiento establecido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 2002 a 2013 es un derecho adquirido por la parte quejosa, ya que la UFIN de cada uno de los ejercicios refleja la utilidad real que obtuvo la parte

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

quejosa en ese ejercicio, entendida como el haber patrimonial de la misma.

**B.** Violación de los artículos 77 y Noveno, fracción XXV, de las Disposiciones Transitorias, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, a la garantía de seguridad jurídica.

Que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Noveno de sus Disposiciones Transitorias violan el derecho y garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no se establece de forma clara la mecánica para determinar la UFIN.

Que no se establece la forma o procedimiento para determinar el saldo inicial de la CUFIN al 1 de enero de 2001, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes, que, como la parte quejosa han tenido operaciones con anterioridad a dicha fecha.

Que se tiene que dar un triple efecto negativo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada por los contribuyentes.

**B.1.** Violación del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, al derecho y garantía de seguridad jurídica.

Que para determinar la UFIN de 2014 la parte quejosa deberá restar del resultado fiscal de dicho ejercicio, además de otras partidas la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada, sin embargo, como será acreditado en el artículo 77, el legislador pasó por alto que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ya forma parte de la utilidad fiscal como un concepto disminuible ya demás, que dicha participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas forma

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

parte de las partidas no deducibles que establece el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014, es decir, se le está dando un triple efecto negativo a dicho concepto respecto la UFIN del ejercicio, lo que claramente deja en estado de indefensión a la parte quejosa con motivo del detrimento que se genera en su haber patrimonial.

Que omiten considera que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas ya está contenida en la utilidad fiscal que sirve de base para determinar el resultado fiscal y que es un concepto no deducible de conformidad con el artículo 28, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2014.

Que las disposiciones que se tildan de inconstitucionales establecen una mecánica a través de la cual se le da un triple efecto negativo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas de las empresas pagada, pues: i) desconoce que dicha participación ya fue disminuida para determinar la utilidad fiscal del ejercicio que sirve de base para determinar el resultado fiscal; ii) obliga a los contribuyentes a disminuir dicha participación de los trabajadores como un concepto no deducible, pues no exceptúa de dicha disminución a la fracción XXVI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014 y; iii) establece la obligación explícita de disminuir el resultado fiscal del ejercicio, la participación de los trabajadores pagada.

**B.2.** Violación del artículo Noveno, fracción XXV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al derecho y garantía de seguridad jurídica.

Que con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a las personas morales y con el fin de cuantificar el saldo inicial del CUFIN, el Poder Legislativo a través del artículo 8, transitorio de la Ley Miscelánea publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

ocho, en específico, en su fracción IX, reconoció para efecto de integrar dicho saldo inicial, las utilidades fiscales netas por los ejercicios terminados durante el periodo comprendido del 1 de enero de 1985 al 31 de diciembre de 1986, señalando un procedimiento diverso al que debe aplicarse para los ejercicios terminados durante el periodo de transición, es decir, por lo que hace a los años de 1987 y 1988.

**C.** Violación de los artículos 77 y Noveno, fracción XXV de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria.

Que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Noveno, fracción XXV de sus Disposiciones Transitorias violan el derecho y garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que establece una mecánica para determinar la UFIN y la CUFIN en la que se da un efecto negativo triple a la PTU pagada en el ejercicio, ocasionando que dichas cuentas no refieren la verdadera capacidad contributiva de las quejas.

**D.** Violación de los artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, y Noveno Transitorio, fracción XXV, de las Disposiciones Transitorias, al derecho de propiedad privada, consagrada en los artículos 14 y 16 Constitución Federal.

Que el artículo 77, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la fracción XXV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de dicha Ley son violatorios del derecho humano de propiedad privada, en específico de la no retroactividad de los derechos adquiridos que forman parte del patrimonio de la parte quejosa.

Que el hecho de que el legislador en los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno fracción XXV establezca de manera retroactiva una mecánica para determinar la UFIN de los ejercicios de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

2001 a 2013, distinta a la establecida en la legislación vigente en dichos ejercicios, conlleva a que se restrinja el derecho de propiedad, pues a través de dicha mecánica se está desconociendo los derechos adquiridos que han ingresado al patrimonio de los contribuyentes.

**D.1** Violación de derecho de propiedad privada en su matiz de irretroactividad del patrimonio.

Que cuando estamos en presencia de una legislación que regula un tributo, en específico, aquella porción normativa que establece el procedimiento de la determinación de la UFIN es generadora de un interés propietario para las personas que satisfacen sus requisitos, forma parte de los derechos adquiridos que integran el patrimonio y propiedad privada, y no puede afectarse con diversos requisitos de imposición.

**D.2** Violación del derecho de propiedad en su matiz de proporcionalidad.

Que los artículos reclamados establecen la obligación de disminuir tres veces la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio del resultado generado en dicho periodo, de manera desproporcional se está afectando la propiedad de la parte quejosa, pues si bien durante los ejercicios fiscales de 2001 a 2013 se incrementó su patrimonio en la misma proporción que la UFIN generada en dichos ejercicios, las porciones tildadas de inconstitucionales modifican el procedimiento para determinar dicho incremento en el patrimonio y, contrario al derecho de propiedad privada, establece una mecánica que obliga a disminuir tres veces en perjuicio del incremento patrimonial obtenido la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

**E.** Violación de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014 y Noveno Fracción XXV de sus Disposiciones Transitorias al Derecho a un Desarrollo Integral en sus aristas de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

proporcionalidad y seguridad jurídica tutelado en los artículos 9 y 26 de la CADH y artículos 33, 34 y 45 de la COEA.

Que ello es así porque los artículos reclamados desatienden la obligación del Estado Mexicano para imponer sistemas impositivos adecuados, justos y equitativos.

**E.1** Violación de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014 y Noveno Fracción XXV de sus disposiciones transitorias al derecho a un desarrollo integral en su arista de proporcionalidad.

Que toda vez que los artículos reclamados establecen la obligación de disminuir tres veces la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio del resultado fiscal generado en dicho periodo, de manera desproporcional se está afectando el Derecho al Desarrollo Integral pues si bien durante los ejercicios fiscales de 2001 a 2013 se incrementó su patrimonio en la misma proporción que la UFIN generada en dichos ejercicios, las porciones tildadas de inconstitucionales modifican el haber patrimonial obtenido por la parte quejosa en cada uno de los ejercicios fiscales, y contrario al derecho de Desarrollo Integral, dichos dispositivos establecen la obligación de los contribuyentes de disminuir tres veces la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en la utilidad financiera susceptible de repartir.

Que a través de las disposiciones que se reclaman deja en estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes que iniciaron operaciones con anterioridad al 1 de enero de 2001, pues no establece la forma en que se debe determinar el saldo inicial de la CUFIN ni mucho menos establece el tratamiento fiscal que se le darán a las UFINES que fueron determinadas con anterioridad al ejercicio.

25. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juzgado Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mediante

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

sentencia de treinta de octubre de dos mil quince, sobreseyó, negó y concedió el amparo promovido por las quejas fueron las siguientes:

En el Considerando Segundo, el Juzgado de Distrito precisó que las quejas reclaman la discusión, aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del Decreto impugnado. De forma general, toda la Ley del Impuesto sobre la Renta y, de manera específica, los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; 39, párrafo octavo y 77 de dicha ley, así como el artículo noveno transitorio del citado decreto.

En el Considerando Tercero, el Juzgado de Distrito señaló que es cierto el acto reclamado que se precisó en el considerando segundo, atribuido a las autoridades responsables en sus respectivos ámbitos de competencia; lo anterior, ya que así lo reconocieron, en sus respectivos ámbitos de competencia, la Cámara de Diputados, la Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, el Presidente de la República, el Secretario de Gobernación y el Director del Diario Oficial de la Federación, al rendir sus correspondientes informes justificados.

Además, dichos actos constituyen normas de carácter general cuya existencia no requiere de prueba.

Por lo tanto, consideró deben tenerse por ciertos los actos reclamados en el presente juicio de amparo.

En el Considerando Cuarto, el juzgado de distrito procedió al análisis de las causas de improcedencia, toda vez que son de estudio oficioso y preferente a cualquier otra cuestión planteada, conforme a lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley de Amparo.

Advirtió de oficio que se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, respecto de los actos atribuidos al Secretario de Gobernación y al Director del Diario

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Oficial de la Federación.

Advirtió, que las quejas reclamaron del Secretario de Gobernación y del Director del Diario Oficial de la Federación, respectivamente, el refrendo y publicación del Decreto impugnado.

No obstante, de la lectura íntegra de sus conceptos de violación no se advirtió que combatiera dichos actos por vicios propios, de ahí que el juicio de amparo sea improcedente respecto de las autoridades responsables a quienes se les atribuyen, razón por la cual se actualiza la causal de improcedencia referida. Por ende, con fundamento en el artículo 63, fracción V, de la Ley de Amparo, sobreseyó en el presente juicio de amparo respecto de las autoridades y actos precisados.

Por otra parte, estimó que en el caso se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, respecto del acto reclamado consistente en toda la Ley del Impuesto sobre la Renta y, de manera específica, respecto de los artículos 77 de dicha ley y noveno transitorio, fracción XXV, del Decreto impugnada, en virtud de que no está acreditado en autos la aplicación de dichos preceptos y, por ende, el perjuicio causado a las quejas.

Destacó, que las quejas en su demanda de amparo, señalan como acto reclamado toda la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto consideran que contraviene los principios de destino al gasto público y libertad de configuración legislativa. Asimismo, combaten todos los artículos de esa ley que tengan relación o regulen situaciones jurídicas que estén vinculadas con los preceptos que específicamente impugnan y que fueron precisados en el punto que antecede, por constituir un sistema normativo.

Al respecto, refirió que en cuanto al acto reclamado consistente en toda la Ley del Impuesto sobre la Renta, se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Amparo, en virtud de que la parte quejosa no acredita su interés jurídico para combatir el referido ordenamiento en su totalidad.

Ahora bien, indicó que de entre las disposiciones que las quejas reclaman en específico se encuentran los artículos 77 y Noveno Transitorio del Decreto Impugnado.

El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales deberán llevar una cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), que conforme a la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una cuenta obligatoria de recordatorio para las empresas, en la que se lleva el valor actualizado de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta y que, por ende, cuando el accionista las recibe no tiene por qué pagar otra vez el impuesto relativo.

La intención de llevar dicha cuenta consiste en que sirva de marco medidor cuando se pagan dividendos a fin de saber si éstos corresponden o no a utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo (UFIN).

Ahora bien, de los preceptos legales citados se desprende que el legislador dispuso que la persona moral o establecimiento permanente que distribuya dividendos tiene la obligación de mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del primero de enero de dos mil catorce.

En ese sentido, la integración de la cuenta de utilidad fiscal neta se lleva a cabo mediante un procedimiento posterior y diverso a la determinación del impuesto sobre la renta, pues, en cuanto a la cuenta correspondiente al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, deriva de disminuir el

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, así como las partidas no deducibles; mientras que el saldo de la cuenta generada a partir del primero de enero de dos mil catorce, se obtiene de restar al resultado fiscal del ejercicio el impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto (con excepción de las previstas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de dicha ley), la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere el artículo 9 del mismo ordenamiento (fracción I), así como el monto que se determine por acumular los montos proporcionales de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero.

Así, el hecho de que un ingreso se vea reflejado en el resultado fiscal de un contribuyente da lugar a que se aplique la tasa correspondiente y, por ende, que se pague el impuesto sobre la renta correspondiente. Esto, a su vez, se traduce en la posibilidad de calcular la denominada cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), cuya utilidad fiscal neta (UFIN) refleja las utilidades que ya pagaron dicho tributo y, en esa medida, se pueden distribuir como dividendos a los socios de la persona moral sin pagar impuesto sobre la renta.

De ahí que, en la medida en que una sociedad haya determinado un resultado fiscal, podrá además generar una utilidad fiscal neta (UFIN), cuyas mecánicas de cálculo para ambas (CUFIN al treinta y uno de diciembre de dos mil trece y la generada a partir del uno de enero de dos mil catorce), están determinadas de conformidad con los artículos 77 y 9 transitorio, fracción XXV, antes citados.

Por ende, sostuvo que se trata de disposiciones de carácter heteroaplicativo, puesto que las obligaciones de hacer o no hacer que imponen los preceptos mencionados no surgen de forma automática con la entrada en vigor del ordenamiento reclamado, sino que se

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

requiere, para actualizar el perjuicio, de un acto diverso de aplicación, pues considerando que el cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta y su saldo constituyen instrumentos contables que inciden directamente en la determinación del impuesto sobre la renta a pagar por la distribución de dividendos que ya pasaron por el resultado fiscal y pagaron el impuesto relativo, resulta necesario que en primer lugar se lleven a cabo las operaciones para el cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio, conforme a los procedimientos establecidos, respectivamente, en el artículo 10 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 9 de la legislación en vigor.

Hecho lo anterior, es posible generar las cuentas de utilidad fiscal netas al treinta y uno de diciembre de dos mil trece (artículo 9 transitorio) y a partir del uno de enero de dos mil catorce (artículo 77), en el que se incluyan las utilidades netas de dichos preceptos, para posteriormente, realizar la distribución de dividendos o utilidades a los socios de la persona moral contribuyente.

Ahora bien, precisó que las quejas acreditaron que se ubican en el supuesto de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y noveno transitorio, fracción XXV, del Decreto impugnado, con el ofrecimiento de diversas pruebas.

Precisó, que para efectos del juicio de amparo contra normas generales de carácter fiscal, la Suprema Corte ha sostenido que a partir del formato de declaración de pago de uno o varios impuestos (aun presentada través de medios electrónicos con su correspondiente acuse de recibo con sello digital) es factible acreditar la aplicación de las disposiciones jurídicas que sirven de base a los diversos cálculos cuyo resultado se plasma en él; sin embargo, ello está condicionado a que sea indudable que las correspondientes hipótesis normativas sustentan los resultados contenidos en dicha declaración, lo que no acontece cuando los datos reportados no generan convicción al órgano de control

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

constitucional sobre la norma que sirvió de base al cálculo de un determinado concepto.

En el presente caso, de las documentales ofrecidas por las quejas, de manera preponderante, de sus declaraciones de impuestos, advirtió diversos datos encaminados a determinar el impuesto sobre la renta a cargo de cada una de las promoventes correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce, lo cierto es que tomando en cuenta que los artículos bajo análisis establecen diversos mecanismos para el cálculo de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece y a partir del uno de enero de dos mil catorce, este órgano jurisdiccional estima que de las solas declaraciones no es posible advertir indefectiblemente dicha circunstancia, ya que las quejas reclaman preceptos que incluyen cuestiones que están estrechamente relacionadas con la materia contable.

De modo que para determinar si las hipótesis normativas combatidas sustentan los resultados contenidos en las declaraciones de impuestos exhibidas por las promoventes, este juzgador estima necesario acudir al contenido de los dictámenes periciales rendidos por expertos en materia contable, a efecto de estar en posibilidad de dilucidar si las quejas se situaron en los supuestos que combaten; particularmente, si se ajustaron a los procedimientos previstos en los preceptos impugnados.

En este sentido, de las opiniones formuladas por los peritos en materia contable advirtió que las quejas **Bimbo, sociedad anónima de capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable y Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable** cuentan con saldo en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta al treinta y uno de diciembre de dos mil trece y antes del ejercicio fiscal de dos mil uno, lo cual también se puede corroborar de las documentales que ofrecieron.

No obstante, consideró que si bien las quejas antes señaladas

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

acreditan que cuentan con saldo en las cuentas de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de dos mil trece y antes del dos mil uno, lo cierto es que ello no demuestra que se ubicaron en las hipótesis de los artículos bajo análisis y, por ende, que se actualizó una afectación actual y directa a su esfera de derechos.

Lo anterior, ya que al tratarse de disposiciones de carácter heteroaplicativo, resultaba necesario que justificaran la realización del procedimiento previsto en el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, llevando una cuenta de utilidad fiscal neta al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, o bien, modificando (recalculando) el saldo existente antes de dos mil uno y al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, de conformidad con el artículo noveno transitorio del citado Decreto.

Es decir, no sólo debieron acreditar que contaban con saldo en las cuentas de utilidades fiscales al treinta y uno de diciembre de dos mil trece y antes de dos mil uno, sino que en todo caso debieron acreditar que llevaron una cuenta de utilidad fiscal neta hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, y que, para efectos de determinar la utilidad fiscal correspondiente, restaron del resultado fiscal el impuesto sobre la renta pagado, las partidas no deducibles, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el monto proporcional de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero.

Asimismo, estimó debieron acreditar que respecto de las cuentas de utilidad fiscal llevadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece y antes de dos mil uno efectuaron el cálculo correspondiente en términos del artículo noveno transitorio, fracción XXV, del citado decreto de reformas y, de manera específica, conforme al procedimiento ahí previsto.

De manera que, tomando en cuenta que aun analizando los dictámenes periciales formulados en materia contable, así como las demás pruebas

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

exhibidas, no advirtió que, indefectiblemente y de manera fehaciente, las quejas se hayan situado en las hipótesis normativas que reclaman y, por ende, que no se haya acreditado el perjuicio combatido, se actualiza la improcedencia del juicio respecto de los numerales ya invocados.

Señaló que no puede considerarse que las declaraciones de impuestos correspondientes al ejercicio dos mil catorce sean la prueba idónea para acreditar la realización de los procedimientos de cálculo previstos en los artículos impugnados, ya que de dichas documentales sólo se desprende que las promoventes son personas morales que llevaron a cabo la determinación del impuesto sobre la renta relativo al ejercicio dos mil catorce y que, por ende, obtuvieron un resultado fiscal.

Sin embargo, no acreditó que a dicho resultado hayan disminuidos los conceptos a los que hace referencia el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de la cuenta de utilidad fiscal neta relativa al ejercicio dos mil catorce, o bien, los previstos en el artículo noveno transitorio, fracción XXV, del decreto impugnado, para efectos de dicha cuenta, pero relativa a los ejercicios de dos mil uno a dos mil trece.

Consideró, que si en la especie **Bimbo, sociedad anónima de capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable y Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable** no acreditó la aplicación y afectación en su esfera jurídica de lo dispuesto en los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y noveno transitorio, fracción XXV, del Decreto impugnado, entonces, con fundamento en el artículo 63, fracción V, resultaba procedente sobreseer en el presente juicio de amparo respecto de dichos preceptos.

Sobreseimiento que hizo extensivo a **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable**, toda vez que de conformidad con el dictamen del perito en materia contable propuesto por las quejas no llevó una cuenta de utilidad fiscal neta ni al treinta y uno de diciembre

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

de dos mil trece ni antes de dos mil uno, lo que se corrobora con la documental que sirvió de base para dicha afirmación, y mucho menos acreditó que efectuó los procedimientos de cálculo y recalcado de la cuenta única de utilidad fiscal neta relativa a dichos ejercicios.

Por último, sobreseyó con fundamento en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, por lo que hace a **Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable, Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable, y Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable**, respecto de los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; y 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la facultad para que los residentes en México puedan acreditar el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero contra el impuesto sobre la renta de fuente nacional.

En el caso de los párrafos cuarto y quinto, dicho artículo dispone, entre otros requisitos, que ese acreditamiento sólo procederá siempre que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretenda acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo. Asimismo, prevé que el monto del impuesto acreditable no debe exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de ese mismo ordenamiento, pero por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Aunado a ello, dicho límite debe hacerse por cada país o territorio de que se trate.

De igual forma, el artículo 5 de la ley en cuestión regula la conversión cambiaria que se debe efectuar para efecto de determinar el monto de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero; y el último párrafo de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

dicho artículo establece que se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, el artículo 39, párrafo octavo, de la legislación impugnada, establece la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o al costo de lo vendido.

En ese sentido, para efecto de acreditar el interés jurídico para justificar la procedencia del juicio de amparo para combatir dichos preceptos, resultaba necesario que las quejas demostraran contar, en primer lugar, con impuesto sobre la renta pagado en el extranjero conforme a los procedimientos y cálculos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, resultaba necesario acreditar que mantuvieron inventarios al menos durante el ejercicio dos mil catorce y, además, que se abstuvieron de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios y al costo de lo vendido, para fines de su deducibilidad, con fundamento en el artículo 39, párrafo octavo, de la legislación mencionada.

Tomando en cuenta que el contenido de dichos preceptos está estrechamente relacionado con instrumentos contables relacionados con el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta un segundo nivel corporativo, o bien, con los efectos inflacionarios que se puedan dar al costo de lo vendido, este órgano jurisdiccional considera que también resulta necesario acudir a la opinión de expertos en materia contable, a efecto de comprobar de manera fehaciente que los resultados plasmados en las declaraciones de impuestos relativas a los ejercicios de dos mil catorce se sustentan en el contenido y en los procedimientos regulados en los artículos invocados.

Advirtió que las quejas **Bimar Internacional, sociedad anónima de**



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable y Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable, no llevaron a cabo el cálculo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por ende, no tuvieron impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por acreditar. Asimismo, en virtud de que no mantuvieron inventarios durante el ejercicio fiscal dos mil catorce, no estuvieron en posibilidad de darle efectos fiscales al costo de lo vendido o a la revaluación de inventarios, o bien, de abstenerse de ello.

Consideró, que lo anterior reveló que las quejas mencionadas no se ubicaron en los supuestos jurídicos que combatieron, ya que con independencia de que hayan presentado sus declaraciones de impuestos por el ejercicio fiscal dos mil catorce, de acuerdo a la opinión del perito en materia contable propuesto por las quejas, no se sometieron a los cálculos y procedimientos previstos en materia de acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero o del costo de lo vendido; presupuesto este último que resultaba necesario para tener por acreditado el interés jurídico en el presente juicio de amparo y, por ende, para justificar su procedencia.

No obstante, estimó insuficiente para tener por acreditado el interés jurídico de las quejas mencionadas para combatir lo dispuesto en los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; y 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que para concluir sobre el impuesto sobre la renta acreditable la perito oficial se basó en un documento denominado "*INTEGRACIÓN DE ISR RETENIDO POR EXTRANJEROS PERIODO ENERO A DICIEMBRE EJERCICIO 2014*", el cual fue elaborado únicamente respecto de **Bimbo, sociedad anónima de capital variable**, no así de las demás quejas.

De igual manera, respecto de la conclusión relativa a la existencia de inventarios y sus efectos fiscales, la perito se basó en el documento denominado "*CONCILIACIÓN DE COMPRAS DEL EJERCICIOS Y*

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

*REGISTROS CONTABLES*”, elaborado respecto de **Bimbo, sociedad anónima de capital variable**, no así de las demás quejas.

Por lo tanto, consideró que las quejas **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable** y **Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable** no acreditan que se ubicaron en los supuestos previstos en los artículos 5 y 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin que pase inadvertido que las quejas **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable** y **Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable** reportaron en sus declaraciones de impuesto sobre la renta relativas al ejercicio fiscal dos mil catorce datos relativos al impuesto acreditable pagado en el extranjero; sin embargo, este juzgador no está en posibilidad de determinar, a partir de ese solo hecho, que los datos referidos se sustentan en las mecánicas previstas en los artículos 5 y 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta que se refieren a instrumentos de cálculo estrechamente relacionados con la materia contable.

Concluyó que **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable** y **Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable** no acreditaron su interés jurídico para impugnar los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; y 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no haber prueba fehaciente de que se ubicaron en los supuestos normativos previstos por dichos preceptos, o bien, que los datos que asentaron en su declaración de impuestos se sustentan, indefectiblemente, en los mecanismos que cada uno establece.

Concluyó lo siguiente: **i)** respecto de todas las quejas, sobreseer en cuanto a la impugnación genérica de toda la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el refrendo y publicación del citado Decreto; **ii)** en

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

cuanto a **Bimbo, sociedad anónima de capital variable**, con fundamento en los artículos 61, fracción XII y 63, fracción V, de la Ley de Amparo, sobreseyó respecto de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y noveno transitorio, fracción XXV, del citado Decreto y; **iii)** respecto de las quejas **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable, Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable y Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable**, sobreseyó respecto de los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; 39, párrafo octavo, 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y noveno transitorio, fracción XXV.

En este orden de ideas, al haberse decretado el sobreseimiento respecto de las normas generales citadas, precisó que no será materia de estudio el concepto de violación.

En el Considerando Quinto, el juzgado de distrito desestimó la causal de improcedencia que hizo valer el Presidente de la República en la que refirió que se actualiza el motivo previsto en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, es decir, que la quejosa no acredita el interés jurídico necesario para la procedencia del juicio de amparo, en virtud de que del material probatorio que aportó no se advierte el acto de aplicación del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni que el artículo 39, octavo párrafo, de dicha ley le resulte aplicable.

Señaló, que debe desestimarse dicha causa de improcedencia respecto de **Bimbo, sociedad anónima de capital variable**.

Que dicha quejosa ofreció diversas pruebas, de las cuales advirtió que, en su declaración de impuestos correspondiente al ejercicio dos mil catorce, reportó datos relacionados con la existencia de inventarios correspondientes a dicho ejercicio. De igual forma, en el apartado relativo a la determinación de impuesto sobre la renta, reportó, en relación con el impuesto acreditable pagado en el extranjero el monto de \$\*\*\*\*\*; cantidad respecto de la cual no se advierte variación

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

alguna en la declaración complementaria que también exhibió.

Ahora bien, estimó que para poder determinar si los datos referidos se sustentan en las hipótesis normativas combatidas por la quejosa, es necesario acudir al contenido de los dictámenes periciales rendidos por expertos en materia contable, a efecto de estar en posibilidad de dilucidar si la quejosa se situó o no en los supuestos que combate; particularmente, si se ajustó a los procedimientos previstos en los preceptos impugnados, con las limitantes que conllevan.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **Bimbo, sociedad anónima de capital variable** sí efectuó la deducción del costo de lo vendido; sin embargo, se abstuvo de dar efectos fiscales tal como lo dispone dicho precepto.

Asimismo, en términos del artículo 5 de la legislación citada, contó con impuesto sobre la renta acreditable pagado en el extranjero por la cantidad que reportó en su declaración anual.

Por ende, determinó que contrariamente a como lo estima el Presidente de la República, sí acreditó que se ubicó en los supuestos normativos que considera le causan perjuicio y, por ende, que cuenta con interés jurídico para efectos de la procedencia del presente juicio.

Sin que pase inadvertido que dicha autoridad, al rendir su informe justificado, aduce que la promovente debió comprobar el pago de un impuesto en el extranjero; la recepción de ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero; la propiedad de cuando menos del diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, así como que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretende acreditar se encuentre en el segundo nivel corporativo.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Asimismo, tal autoridad sostuvo que no está comprobado el perjuicio causado por el artículo 39, párrafo octavo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante, no asistió razón a dicha autoridad, toda vez que la aplicación de dichos preceptos no se sustenta únicamente en las pruebas documentales que exhibieron, sino también en los dictámenes rendidos por expertos en materia contable, en los que se refiere que la promovente, en términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta llevó a cabo el cálculo dispuesto en ese precepto para efectos del impuesto acreditable pagado en el extranjero, y que lo llevó a cabo por cada país o territorio. Asimismo, en dichos dictámenes se establece que la quejosa se abstuvo de dar efectos inflacionarios al costo de ventas o a los inventarios, derivado de la aplicación del artículo 39, párrafo octavo, de dicho ordenamiento.

Por ende, tomando en cuenta que la opinión de los referidos peritos se sustenta en las documentales que la propia promovente exhibió, y que en general es apta para acreditar el acto de aplicación en un juicio de amparo, este órgano jurisdiccional concluye que debe desestimarse la causal de improcedencia bajo estudio y, en esa medida, debe reconocerse el interés jurídico de **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable**, para combatir lo dispuesto en los artículos 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; y 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente, aun cuando la Cámara de Senadores manifestó que en el caso se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, lo cierto es que no expresa las razones de por qué considera que ello acontece. En este sentido, tomando en cuenta esta última circunstancia, aunado a que dicha causal ya fue materia de análisis en los términos expresados por el Presidente de la República, consideró que el planteamiento referido no amerita mayor pronunciamiento.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Al no existir otro motivo de improcedencia invocado por las partes ni algún otro que advirtiera de oficio, procedió al estudio de fondo del asunto, en relación con la constitucionalidad de las normas reclamadas.

En el Considerando Sexto, el juzgado de distrito estudió la constitucionalidad del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Estimó que las medidas legislativas instrumentadas por el legislador resultan admisibles conforme al marco constitucional previsto en el artículo 73, fracción VII, en relación con el artículo 25, ambos de la Constitución Federal, en relación con la facultad de imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y la rectoría del desarrollo nacional basado en el fortalecimiento de la soberanía nacional, la competitividad y el crecimiento económico. Lo anterior, toda vez que lo que se busca con las limitaciones establecidas en el artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta es evitar que los montos de los impuestos pagados en países de alta imposición puedan ser utilizados para contrarrestar los montos faltantes por acreditar por el pago de impuestos en países de imposición más baja, lo cual implicaría que el Estado mexicano cediera recaudación frente a dichos países.

En este sentido, se trata de finalidades objetiva y constitucionalmente válidas desde el punto fiscal, en virtud de que de esa manera se modula el derecho al acreditamiento del impuesto sobre la renta, sin dejar de reconocerlo en beneficio de los contribuyentes pero, a la vez, aminorando su impacto en la capacidad recaudatoria del Estado, ya que de lo contrario, éste absorbería indirectamente el costo de inversión de los residentes mexicanos que generan ingresos en países extranjeros, al permitir el acreditamiento de excedentes de impuestos de otros países con tasas impositivas más altas y sin haber captado en el territorio la inversión realizada.

De igual modo, las restricciones impuestas resultan idóneas para

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

conseguir la finalidad marcada, ya que de no implementarse se permitiría que las personas morales residentes en el país que hayan pagado impuesto sobre la renta en el extranjero puedan acreditarlo sin limitación alguna ni por nivel corporativo ni por país o territorio; esto es, de manera global, y si bien esto sería un beneficio para los contribuyentes, lo cierto es que ello impactaría directamente en la capacidad recaudatoria del Estado, ya que el acreditamiento proveniente de diversos ejercicios fiscales y de distintos países con diversas tasas impositiva conllevaría que fueran los contribuyentes los que definieran qué tasa aplicar para determinar el impuesto pagado en el extranjero y, tomando en cuenta que en otros países existen otras tasas del impuesto, la figura del acreditamiento se estaría aplicando sobre una base que no es consistente.

Asimismo, debe decirse que la decisión legislativa que se revisa es proporcional en sentido estricto, en tanto que sólo restringe de manera parcial el derecho de los contribuyentes a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero; es decir, no se restringe de manera absoluta el derecho referido, de manera tal que se caiga en el supuesto de confiscatoriedad del gravamen. Y, por el contrario, se permite hasta cierto monto la reducción del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio fiscal respectivo, armonizando esto último con la finalidad de evitar en gran medida el fenómeno de la doble tributación.

Por tanto, consideró que el legislador tributario diseñó un mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que armoniza el derecho de los contribuyentes a acreditar esa contribución contra el impuesto relativo a cargo en el país, con la necesidad del Estado de allegarse de recursos necesarios para el gasto público, sin demeritar sus facultades de recaudación frente a países con regímenes fiscales diferentes; cuenta habida que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

objetiva y constitucionalmente válida, sin que sea indispensable un máximo de justificación para demostrar cuál de todos los medios existentes cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad).

Lo anterior, aunado al hecho de que la restricción es acorde con la mecánica del impuesto en el que se permite acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero sin llegar al extremo de confiscatoriedad del gravamen, lo cual se daría en el supuesto de que no se permitiera (en absoluto) ese acreditamiento provocando un efecto desproporcional de doble tributación que, en ese caso, sí sería inconstitucional.

En las relatadas consideraciones, calificó de infundado el concepto de violación, pues estimó que contrariamente a lo afirmado por la parte quejosa, la limitante relativa a que el acreditamiento se haga en función de cada país o territorio no resulta contraria al principio de proporcionalidad tributaria tutelado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Sin pasar inadvertido que de los antecedentes legislativos se desprende que el legislador no precisó las razones por las cuales implementó el mecanismo de acreditamiento antes referido hasta el segundo nivel corporativo y con base en el tipo de cambio establecido en el artículo 5, párrafo decimocuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, aun cuando de los antecedentes legislativos advirtió que ambas Cámaras del Congreso de la Unión manifestaron su conformidad con la propuesta formulada por el Presidente de la República respecto del contenido del artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que ello no conlleva que las medidas bajo análisis sean en sí inconstitucionales ya que, como se precisó con anterioridad, este órgano jurisdiccional considera que se trata de medidas que obedecen a fines constitucionalmente admisibles, resultan



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

idóneas y estrictamente proporcionales que no requieren de un máximo de justificación (por tratarse de leyes fiscales), en virtud de que no afectan desmesuradamente el derecho de los contribuyentes a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, aun cuando éste se encuentre limitado por país o territorio y hasta el segundo nivel corporativo y, en este último caso, no se haya manifestado por qué a ese nivel y no uno ulterior.

Ello, aunado a que dicha limitante obedece a una realidad social (el fenómeno del acreditamiento) que reclama ser regulada sin perjudicar desproporcionadamente a los contribuyentes, y sin afectar la capacidad recaudatoria del Estado mexicano.

Por otra parte, declaró inoperante la parte del concepto de violación bajo análisis en la que la quejosa sostiene que el artículo 5º, párrafo decimocuarto es inconstitucional, en virtud de que, a su juicio, desconoce los efectos cambiarios del impuesto pagado por la sociedad de la que proviene el dividendo.

Lo anterior es así, ya que la promovente aduce que no obstante que el dividendo debe acumularse al tipo de cambio vigente en el momento en el que se percibe por parte del residente en México, para calcular el crédito del impuesto pagado en el extranjero que corresponde al referido dividendo se tendrá que utilizar el tipo de cambio vigente en el ejercicio en el que se generó la utilidad, la cual se pudo haber generado años atrás.

En ese sentido, la inoperancia se actualiza toda vez que la quejosa hace depender la inconstitucionalidad de dicha porción normativa de una situación particular como lo es que haya o no generado la utilidad en un determinado ejercicio, lo cual no puede ser motivo para declarar la invalidez de la porción reclamada, ya que ésta en todo caso debe depender del propio contenido del precepto y no de que la utilidad que

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

sirvió de base el pago de los dividendos correspondientes se haya generado en un determinado año.

Por otra parte, las quejas adujeron que en el caso el artículo 5, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de legalidad y seguridad jurídicas, toda vez que deja al libre arbitrio de la autoridad fiscal el establecimiento, mediante reglas de carácter general, de cuándo un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta, lo cual en todo caso corresponde al legislador a través de un acto formal y materialmente legislativo.

Tal concepto de violación lo declaró infundado. Lo anterior es así, ya que dicha porción normativa sólo establece una remisión relativa a los casos en que se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, en términos de las reglas generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, o bien, así esté establecido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte.

En este sentido, no consideró que a través de dicha disposición se esté habilitando a una autoridad administrativa para que determine los elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa y época de pago) de una contribución, en este caso, del impuesto sobre la renta, ya que en todo caso el párrafo citado establece una remisión a reglas de carácter general y tratados internacionales, no para la fijación de alguno de los citados elementos, sino para desarrollar un concepto establecido en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo es el caso de cuándo se debe considerar que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.

Para tal efecto, no resulta por sí mismo inconstitucional que dicha remisión se haga respecto de normas generales cuya emisión corresponde a una autoridad administrativa, tomando en cuenta que ésta, atendiendo a los principios de reserva y primacía de ley, puede

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

establecer las particularidades para el eficaz cumplimiento de la normatividad reclamada en resoluciones de carácter general.

Máxime que lo que deba entenderse por impuesto sobre la renta pagado en el extranjero tiene como objeto servir de base para llevar a cabo el acreditamiento respectivo y, como se mencionó con anterioridad, una de las características de los créditos fiscales consiste en que se aplican sobre la contribución ya causada, lo cual por definición conlleva que se trate de un elemento ajeno a los elementos esenciales del tributo.

Así, dicha situación contribuye a dar certeza jurídica, ya que de esta manera los sujetos pasivos sabrán en qué casos podrán considerar que un impuesto pagado en el extranjero tiene el carácter de impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, determinó que el artículo 5, último párrafo, no resulta violatorio del principio de legalidad tributaria.

Por último, la quejosa sostiene que el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los derechos a un desarrollo integral, propiedad privada, libre concurrencia o competencia previstos en diversos instrumentos internacionales.

Tal concepto de violación es inoperante. Lo anterior es así, ya que si bien el artículo 1º de la Constitución Federal establece que las normas relativas a los derechos humanos se deben interpretar de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que esta obligación se actualiza únicamente cuando el órgano jurisdiccional advierta que una norma contraviene derechos humanos contenidos en dichos tratados.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

En este sentido, la inoperancia se actualiza, en virtud de que este órgano jurisdiccional advierte que la violación que la quejosa aduce en relación con dichos derechos se hace depender en gran parte de que las medidas legislativas combatidas no permiten tributar de conformidad con la verdadera capacidad contributiva. Es decir, la promovente hace depender la violación a las prerrogativas mencionadas de la violación, de manera primordial, del principio de proporcionalidad tributaria; cuestión que ya fue materia de análisis a partir de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En esa medida, si al analizar los derechos que se estiman vulnerados es suficiente la previsión que contiene la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, basta el estudio que se realice del precepto constitucional que los establezca para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad que se reclama, sin que resulte necesario acudir al contenido de tratados o instrumentos internacionales que formen parte de nuestro orden jurídico.

En esa medida, toda vez que el segundo concepto de violación resultó infundado en una parte e inoperante en otra, procedió a negar el amparo solicitado respecto del artículo 5, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el Considerando Séptimo, realizó el estudio de constitucionalidad del artículo 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Señaló, que en su tercer concepto de violación, la quejosa aduce que el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que provoca que la base gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del contribuyente.

Lo anterior, más aun, porque conlleva hacer el cálculo del valor de los inventarios sobre precios históricos o predeterminados, sin que se

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

reconozca el efecto que la inflación tiene en el costo de lo vendido. En esa medida, los montos que se pueden deducir por ese concepto resultan inferiores al que deberían ser.

Asimismo, la promovente refiere que en el caso existe jurisprudencia temática que debe tomarse en cuenta (1a./J. 126/2007); sin que los efectos inflacionarios para el cálculo del costo de lo vendido deban apreciarse sólo en función de ejercicios fiscales diferentes, ya que no existe base objetiva para ello, aunado a que es posible llevar a cabo la actualización, mes con mes, de un determinado acto o actividad económica.

El concepto de violación formulado señaló es parcialmente fundado y suficiente para conceder el amparo por el artículo invocado.

Para justificar lo anterior, consideró que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver diversos asuntos relacionados con la constitucionalidad del artículo 45-F, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil siete, analizó el sistema de deducción denominado “costo de lo vendido”, entendido como aquél que posibilita a los contribuyentes la deducción del costo de mercancías (bienes y servicios) hasta el momento en que éstos son enajenados, y no cuando se adquieren.

Sobre dicho sistema de deducciones, el Alto Tribunal determinó que resultaba acorde con el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al considerar que el impuesto finalmente incide en ingresos que efectivamente representan una renta y, por ende, un aumento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ya que incluyen el costo de su generación u obtención.

No obstante, determinó que el segundo párrafo del precepto mencionado resultaba violatorio del principio de proporcionalidad, al

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

establecer que en ningún caso se darían efectos fiscales (inflacionarios) a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.

Para arribar a dicha conclusión, sostuvo que el entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de una empresa, toda vez que la inflación se refleja en un incremento generalizado y constante del costo de bienes y servicios derivado de una pérdida del valor del dinero o de la moneda, lo cual implica que lo que en un momento puede adquirirse con un determinado monto, en otro momento ya no puede obtenerse con la misma suma.

En ese sentido, sostuvo que si la inflación afecta de manera real el patrimonio de los contribuyentes, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que la legislación no limite el reconocimiento del efecto negativo que aquella pueda tener, ya que al final repercute en el nivel de renta de las personas y, por ende, en su capacidad contributiva.

Jurisprudencia que se considera aplicable respecto del artículo impugnado, toda vez que el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, también prevé que las personas morales, al determinar su situación fiscal, tomen en cuenta los efectos que la inflación puede tener en ésta; de manera específica en sus créditos y deudas.

Por lo tanto, resulta válido concluir que el artículo 39, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuestión, al contener la misma prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido que establecía el artículo 45-F, segundo párrafo, de la abrogada legislación de la materia, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, razón por la cual lo procedente es conceder el amparo.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Sin que dicha concesión pueda considerarse, como sostiene la quejosa, en los casos en los que la compra y posterior venta de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados se lleve a cabo o no dentro del mismo ejercicio.

Lo anterior, ya que si la inflación afecta de manera real el patrimonio del contribuyente, tanto en forma positiva como negativa, el respeto al principio de proporcionalidad exige que, en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo derivado de dicho fenómeno económico, la legislación no deba limitar el reconocimiento de su efecto negativo, por tratarse de elementos que repercuten en el nivel de renta de los contribuyentes. En contraposición, en los casos en los que el causante no esté obligado a reconocer los efectos positivos de los aumentos generalizados en los precios, la legislación pueda limitar los efectos negativos.

En este sentido, la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido se justifica en el caso de contribuyentes que enajenan mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante, tal como se desprende de los artículos 9, 16 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como puede advertirse del contenido de dichos preceptos, la causación del impuesto sobre la renta se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo cual da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se vuelva exigible la contraprestación.

No obstante, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación no obliga a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual contemple los efectos derivados de la

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

inflación. De tal manera que resulta claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del periodo de que se trate y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración se torna exigible.

En cambio, en el caso de los contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

Lo anterior, en razón de que el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los causantes personas morales a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ella y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

En esa medida, debe apreciarse que la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido conlleva la vulneración del principio de proporcionalidad tributaria, tal como lo estimó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales al disminuirlos y, a su vez, provocando la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal, que es el que la legislación fiscal estima relevante para la medición de la



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

capacidad contributiva; de ahí que sea infundado el planteamiento de la quejosa en este punto.

En el Considerando Octavo, el Juzgado de Distrito determinó procedente conceder el amparo solicitado para el efecto de que no se aplique a la persona moral **Bimbo, sociedad anónima de capital variable**, lo dispuesto en el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce y, en consecuencia, se le permita el reconocimiento de efectos fiscales que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte de su costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores hasta el momento en que se lleve o se haya llevado a cabo la enajenación del bien que produzca o comercialice; ello, exclusivamente en relación con los casos en los que la compra de la mercancía y su venta tengan o hayan tenido lugar en ejercicios distintos.

26. En los recursos de revisión las quejosas, la Cámara de Diputados y el Presidente de la República, aducen:

• **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable y otras.**

**PRIMERO.** Que la sentencia recurrida resulta violatoria de los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, así como de los artículos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues ilegalmente el A quo considera que no acreditó fehacientemente que las normas generales reclamadas afectan el interés jurídico.

• Que la sentencia resulta ilegal y deberá revocarse en aquella parte en que el Juez A quo resolvió decretar el sobreseimiento en el juicio de amparo, al considerar que se actualiza la causal de improcedencia establecida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, respecto de la totalidad de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que se realizó de una manera genérica y no se

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

expresó de qué manera se ubica en cada uno de los supuestos específicos, a fin de corroborar si existe un perjuicio legal.

**A.** Que la sentencia recurrida resulta violatoria de lo dispuesto en los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, en relación con los diversos artículos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de la materia, particularmente por lo que hace al sobreseimiento decretado en relación a la totalidad de disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues deja de considerarse que la quejosa está impugnando el sistema normativo en su totalidad.

**B.** Que el A quo resolvió sobreseer el juicio de amparo por lo que respecta a la totalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta en virtud de las siguientes premisas: i) que es jurídicamente inviable estudiar la constitucionalidad de toda la Ley del Impuesto sobre la Renta por no ser tangible el perjuicio que cada una de las disposiciones genera en forma particular a la quejosa; ii) que se realizó de una manera genérica y no expresar de qué manera se ubica en cada uno de los supuestos específicos a fin de corroborar si existe un perjuicio legal. Que lo anterior resulta del todo ilegal.

**C.** Que el A quo paso por alto que al demostrarse el interés jurídico de las quejas para impugnar la inconstitucionalidad de ciertas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ello se traduce en que se encuentran en posibilidad de controvertir todo el sistema normativo.

**SEGUNDO.** Que se violó el principio de legalidad de las sentencias previsto en el artículo 74 de la Ley de Amparo y 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles de Aplicación supletoria al sobreseer ilegalmente en el juicio de amparo en que se actúa respecto el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, de dicha Ley.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**A.** Que la sentencia que se recurre es ilegal puesto que viola los principios de exhaustividad y congruencia contencioso en los artículos 74 y 75 de la Ley de Amparo.

**B.** Que la sentencia es ilegal , puesto que el A quo resolvió sobreseer en el juicio de amparo, respecto de los artículos 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

-Que con la finalidad de demostrar el primer acto de aplicación y, en consecuencia, el interés jurídico y legítimo, ya que exhibieron impresión original de formato de declaración anual del impuesto sobre la renta, así como su acuse de recibo con sello digital, con el cual se acredita aquel aparte quejosa aplicó las normas generales reclamadas.

Que demostraron el primer acto de aplicación con la exhibición de declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal de 2014, a través de las cuales se desprende el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al cierre del ejercicio fiscal de 2014, las cuales fueron presentadas, de la siguiente forma: i. declaraciones anuales normal por dictamen del ejercicio fiscal 2014; ii. Dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de 2014; iii) papeles de trabajo que muestran el saldo de la CUFIN 2013 y 2014; iv. Dictamen pericial a cargo del perito de la quejosa y del perito oficial.

Que a través de los actos anteriores quedó acreditada la aplicación de los artículos reclamados, así como el interés jurídico para promover el juicio de garantías de conformidad con el artículo 5 de la Ley de Amparo.

-Que la sentencia recurrida es ilegal, derivado de una incorrecta valoración de pruebas, al haber concluido que con dichas probanzas no acreditaron una afectación en su esfera jurídica lo cual es infundado.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**TERCERO.** Que la resolución recurrida resulta violatoria de los artículos 74, 75, y 76 de la Ley de Amparo, así como de los diversos 219 y 222 del Código Federal de Procedimiento Civiles, al negar el amparo en relación al artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuanto transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Que la limitación para el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por cada territorio o país, así como la falta de reconocimiento de los efectos cambiarios a las utilidades de las cuales deriva el dividendo, obedecen a fines constitucionalmente admisibles y resultan idóneas y estrictamente proporcionales.

**A.** Que solicita se tenga por reproducido como si a la letra se insertase lo expuesto en el inciso A, primer agravio del recurso de revisión, en relación con los requisitos que toda sentencia de amparo debe contener.

**B.** Que las consideraciones de las que partió el A quo para negar el amparo a la quejosa por lo que hace al referido artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son ilegales.

**C.** Que es ilegal la sentencia que se recurre y deberá revocarse en aquella parte en la que el A quo negó el amparo en contra del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar que la limitación para el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta en un segundo nivel corporativo y la limitación para acreditar el impuesto pagado en el extranjero por cada territorio o país, obedecen a fines constitucionalmente admisibles y resulta idóneas y estrictamente proporcionales.

Que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se limite a solo dos niveles corporativos no permite al contribuyente tributar de la manera proporcional que dispone nuestra Constitución, pues en el supuesto de que existiera un tercer o cuarto nivel corporativo, no se le permitiría efectuar el acreditamiento respectivo, traduciéndose en que

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

se pagaran impuestos de manera desproporcional y no acorde con su verdadera capacidad contributiva, puesto que la utilidad se acumula aunque provenga de más de dos niveles corporativos.

Que la desproporcionalidad que se comenta es consecuencia de que la Ley del Impuesto sobre la Renta establezca la obligación a cargo de las personas morales, de pagar el impuesto sobre la renta sobre la totalidad de los ingresos que perciban su fuente de riqueza en el extranjero con independencia del nivel corporativo que ocupe la sociedad extranjera en el que se generaron las utilidades que dieron origen al dividendo acumulable.

**D.** Que el A quo sostuvo que son infundados los argumentos formulados por el quejoso, en virtud de que el límite del monto de impuesto acreditable por país o territorio y el acreditamiento hasta segundo nivel corporativo se encuentra justificada, lo cual deviene de ilegal.

Que las operaciones que se celebren en cada país o territorio y el impuesto sobre la renta enterado a cada una, impactan a una sola capacidad contributiva así como a un solo patrimonio del contribuyente, debiendo reconocerse esta situación por la legislación, permitiéndoles considerar la limitación por el total del impuesto sobre la renta acreditable, y no por país o territorio, como inconstitucionalmente lo establece el referido artículo.

Que contrario a lo que sostiene el A quo, se impide a los contribuyentes considerar para el cálculo del límite del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero sin limitación del país o territorio, desconociendo que la recaudación en sí misma no constituye un fin, sino que más bien es un medio de obtención de ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, pero siempre dentro del marco establecido en la Constitución, específicamente en su artículo 31, fracción IV, Constitucional, que conmina a la contribución del gasto público, y no a la mera acumulación de recursos materiales.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

E. Que es ilegal lo resuelto por el A quo en relación con el argumento formulado en la demanda, en el sentido de que el artículo 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, por existir la violación a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, al desconocer efectos cambiarios a las utilidades de las cuales deriva el dividendo.

Que el argumento de la quejosa no depende de una situación particular del quejoso.

Que contrario a lo que señala el A quo, la violación esgrimida y referida al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en la función de su respectiva capacidad contributiva, aportando un aparte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimiento o la manifestación de riqueza gravada, esto es , para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado y la capacidad contributiva de los contribuyentes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Que el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de proporcionalidad por una razón adicional, pues para efectos de los ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, a sociedades residentes en México, el monto de acreditamiento que puede realizar el residente en México del impuesto pagado en el extranjero (i) que corresponda al dividendo distribuido por el extranjero al residente en México y, (ii) que corresponda al dividendo distribuido por el extranjero a otro extranjero si éste último, distribuye dicho dividendo al residente en México, debe determinarse efectuando la conversión cambiaria, utilizando tipos de cambio relativos a los ejercicios que corresponda la utilidad con cargo a la cual se paga el dividendo.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**CUARTO.** Que la resolución recurrida viola los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, así como de los diversos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, al negar el amparo en relación al artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que viola los derechos y garantías de legalidad y seguridad jurídica.

**A.** Que solicita al Tribunal Colegiado tengo por reproducidos como si a la letra se insertara lo expuesto en el inciso A del primer agravio.

**B.** Que las consideraciones de las que partió el A quo para negar el amparo, por lo que hace al artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son ilegales.

**C.** Que el A quo sostiene que son infundados los argumentos del quejoso, en virtud de que el artículo 5, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no resulta violatorio del principio de legalidad tributaria, pues solo hace una remisión a reglas de carácter general, en el caso en que se considera que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, razón por la que no se está habilitando a la autoridad administrativa para que determine los elementos esenciales del tributo.

Que dicho numeral al establecer que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el SAT, evidencia que se deja al libre arbitrio de la autoridad fiscal establecer mediante reglas generales los elementos para considerar cuando un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.

**QUINTO.** Que la resolución recurrida viola los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, así como de los diversos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, al negar el amparo en relación al

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que viola los derechos a un desarrollo integral, propiedad privada, libre concurrencia y competencia.

**A.** Que solicita al Tribunal Colegiado tengo por reproducidos como si a la letra se insertara lo expuesto en el inciso A del primer agravio.

**B.** Que las consideraciones de las que partió el A quo para negar el amparo, por lo que hace al artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son ilegales.

**C.** Que en la sentencia recurrida el A quo sostuvo que son inoperantes los argumentos formulados por el quejoso, en virtud de que la violación que se argumenta se hace depender del hecho de que las medidas legislativas no permiten tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, y por ende se considera que la violación que hace valer la quejosa depender de la violación a prerrogativas, siendo que tales violaciones las analizó al responder los argumentos relacionados con la proporcionalidad tributaria.

Que tal razonamiento deviene de ilegal ya que contrario a lo manifestado por el A quo en la sentencia que se recurre debió de haber aplicado un control de convencionalidad atendiendo a lo dispuesto en los tratados internacionales de los cuales México forma parte.

- Violación al derecho al desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno.

Que un sistema impositivo adecuado, equitativo y justo necesariamente tendría que establecer una regulación respecto del acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que permitiera reconocer la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, fijando las condiciones para que proceda dicho acreditamiento en base



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

a los derechos y garantía consagrados tanto en la Constitución como en los diversos Tratados Internacionales celebrados por México.

- Violación al derecho de propiedad privada.

Que las limitaciones al mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no atienden en ninguna medida las exigencias de proporcionalidad, pues obliga al contribuyente a contribuir al gasto público en una manera que no corresponde a su verdadera medida de capacidad contributiva y por el contrario se termina estipulando un impuesto excesivo y desproporcional que rompe con el equilibrio entre el derecho de propiedad, el interés general y las facultades de la autoridad.

Que al limitar la posibilidad de acreditamiento únicamente hasta un segundo nivel corporativo, limitar el cálculo del monto acreditable por país o territorio así como el desconocimiento de los efectos cambiarios respecto del impuesto pagado por la sociedad extranjera para el cálculo del monto acreditable, no hacen sino agravar el sacrificio patrimonial de los contribuyentes al impedir que se reconozca un mecanismo proporcional de acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que se refleje su auténtica capacidad económica o potencialidad para contribuir al erario público.

- Violación al derecho de libre competencia o competencia.

Que limitar a un segundo nivel corporativo el acreditamiento del impuesto sobre la renta proveniente del pago de dividendos de residentes en el extranjero a un residente mexicano desconoce la realidad económica de las empresas en la actualidad mismas que cuentan con estructuras complejas que trascienden los territorios de diversos países para atender a las necesidades de un mercado globalizado que exige el libre flujo de capital de las empresas.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

- Violación al derecho y garantía de legalidad y retroactividad. Derecho al desarrollo integral.

Que en el caso, el contribuyente carece de seguridad jurídica necesaria para conocer cuáles son sus obligaciones de contribución al gasto público, pues el párrafo relacionado deja la facultad a la autoridad administrativa para que sea ella quien determine qué se debe entender como impuesto sobre la renta pagado en el extranjero determinando elementos de la contribución necesariamente tienen que estar explicitados en una ley formal y materialmente legislativa.

**SEXTO.** Que la resolución recurrida viola los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, así como de los diversos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en virtud de que se otorga el amparo a la quejosa respecto al artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo un efecto diverso al solicitado.

Que es ilegal la sentencia que se recurre y deberá revocarse en aquella parte en la que el A quo concede el amparo, en relación con el último párrafo del artículo 39+, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero únicamente para el efecto de que se reconozcan los efectos fiscales que impactan el valor de la adquisición de mercancías y materia prima, productos semi-terminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores hasta el momento en que se lleve o se haya llevado a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice en los casos en los que la compra de la mercancía haya tenido lugar en ejercicios distintos.

Que el A quo omite considerar que el efecto del amparo también debió otorgarse reconociendo dicho valor no sólo en diferentes ejercicios fiscales sino además dentro de un mismo ejercicio.

**A.** Que solicita al Tribunal Colegiado tengo por reproducidos como si a la letra se insertara lo expuesto en el inciso A del primer agravio.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**B.** Que el efecto otorgado al amparo es ilegal por no ceñirse a lo estrictamente establecido, por lo que deberá revocarse la sentencia recurrida.

**C.** Que la sentencia recurrida es a todas luces ilegal ya que viola flagrantemente el derecho y garantía de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 Constitucional, al no considera lo solicitado por la quejosa en el escrito inicial de demanda violando así el principio de exhaustividad y congruencia.

Que no existe justificación objetiva para que únicamente se reconozcan efectos inflacionarios para la determinación del costo de lo vendido en cuanto la compra y venta del inventario se realice en ejercicios diferentes, pues como hemos visto la ley si prevé la posibilidad de reconocer de manera mensual los efectos inflacionarios de un activo con el fin de realizarlo a valor presente.

Que el A quo dejó de advertir que los efectos inflacionarios para el cálculo del costo de lo vendido también pueden sujetarse en aquellos caso en que la compra y venta de los inventarios tenga lugar en el mismo ejercicio a fin de que se determine una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre la renta.

Que el efecto de la sentencia de amparo debe ser, el que sí se permita la revaluación de los inventarios no solo mediante la actualización basada en la aplicación del INPC sino mediante cualquier método contable de revaluación reconocido para ello.

### •Cámara de Diputados.

**PRIMERO.** Que la sentencia recurrida resulta violatoria del artículo 74, fracciones II y IV, de la Ley de Amparo, en virtud de que el A quo

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

concedió el amparo observando ilegalmente una jurisprudencia que no es aplicable al caso concreto.

Que causa agravio la sentencia que se recurre atendiendo a que el A quo no cumplió con los requisitos que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal le impone, esto es, el juzgador no realizó un estudio sistemático de los conceptos de violación, y no se apoyó en consideraciones y fundamentos legales al momento de dictar la sentencia que se recurre, sino que solo se concretó a transcribir en su consideración séptimo la jurisprudencia 126/2007, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual no guarda una condición idéntica a las normas impugnadas por el quejoso.

Que el A quo únicamente se limitó a transcribir los dos preceptos legales, para desprender de ese análisis que son similares y que en virtud de esa similitud de los textos concluyó que el artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014 cuenta con los mismos vicios de inconstitucionalidad que los que tuvo el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, por lo que concedió el amparo aplicando dichos criterios jurisprudenciales de forma ilegal.

Que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es un acto nuevo legislativo.

Que en el momento en que dio origen a la jurisprudencia que señala que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de proporcionalidad tributaria, era otra época, otra circunstancia económica muy distinta a la que ahora estamos viviendo por lo que no se puede argumentar que dichas jurisprudencias son totalmente aplicables.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**SEGUNDO.** Que la sentencia recurrida resulta violatoria de los artículos 74, fracción IV y 75, ambos de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que las normas impugnadas no son desproporcionales.

Que es ilegal la sentencia que se recurre ya que concedió el amparo a la quejosa al determinar que el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce es inconstitucional por violentar el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, al no incluir a la inflación como elemento del costo de lo vendido por lo que se obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

**B.** Que el A quo realizó una interpretación indebida del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, ya que contrario a su afirmación, el numeral no viola la garantía de proporcionalidad, en virtud de que el artículo 42, del mismo ordenamiento legal impugnado, permite a los contribuyentes considerar el costo correspondiente, cuando el costo de las mercancías sea superior al costo del mercado o de reposición.

Que contrario a lo que argumenta la parte quejosa el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si prevé la posibilidad de efectuar el ajuste monetario correspondiente cuando por causa de inflación o la depreciación de las mercancías sea necesario una actualización, pero ésta se realizará al cierre del ejercicio, salvaguardando el principio de proporcionalidad y contribuyendo sobre una base real, puesto que dicha base atiende a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes al permitir el ajuste a las mercancías por causa de la inflación.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que contrario a lo sostenido por el A quo no se puede considerar que la prohibición de revaluar los inventarios o el costo de lo vendido no atiende a la capacidad contributiva de la parte quejosa, pues el hecho de que el sistema de deducción llamado costo de lo vendido diferentes métodos de valuación permite que el contribuyente realice la deducción conforme a lo erogado efectivamente, es decir, de acuerdo al sistema que se adecue a la actividad empresarial que se dedique.

**C.** Que contrario a lo suscrito por el A quo del propio artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el procedimiento establecido en dicho precepto tiene como finalidad establecer los lineamientos para determinar el costo de lo vendido de las mercancías, mismo que se deberá de aplicar por un periodo de cinco ejercicios, ahora bien en su segunda parte dice que no se podrá dar efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios, toda vez que con esto se pretende que al momento de realizar las deducciones de mercancías realmente enajenadas solo pueda ser deducible la cantidad real del valor de las mismas impidiendo así que su deducción se realice conforme a un valor mayor al efectivamente determinado por el costo de las mercancías.

Que contrario a lo señalado por el A quo, la Ley del Impuesto sobre la Renta si prevé la posibilidad de considerar el efecto de inflación en las mercancías y el costo correspondiente cuando por causa de un costo superior al de mercado o de reposición de las mercancías sea necesario, de ésta manera se salvaguarda el principio de proporcionalidad y el sujeto pasivo del tributo puede contribuir sobre una base real, puesto que dicha base atiende a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes al permitir la consideración que corresponde al costo de la mercancía o por inflación al cierre del ejercicio.

**•Presidente de la República.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

**PRIMERO.** Que es ilegal la sentencia que se recurre, ya que se consideró que el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria, al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Que el A quo no apreció que la limitante en cuestión no se traduce en una pérdida del valor del dinero con el que se adquirieron los bienes.

Que por lo que hace al análisis de constitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, advierte que es ilegal el razonamiento del A quo al considerar que existe violación al principio de proporcionalidad tributaria por parte del artículo impugnado, al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al no incluir a la inflación como elemento del costo de lo vendido, por lo que se obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva, resulta infundado.

**A.** Que el A quo realizó una interpretación indebida del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en el artículo 42, del mismo ordenamiento legal impugnado, se permite a los contribuyentes considerar el costo correspondiente, cuando el costo de las mercancías sea superior al costo del mercado o de reposición, previendo para tal caso tres posibles opciones.

Que el A quo realiza una inexacta apreciación de los preceptos legales impugnados puesto que existen numerales en los que se establece en su parte conducente la posibilidad de considerar un costo que corresponda a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los sujetos pasivos, cuando el costo de las mercancías se

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

afecte por causa de alza en el precio del mercado o de reposición, ando tres posibilidades a considera por parte de los sujetos del impuesto, a saber: la de reposición, de realización o el ajuste neto de realización.

Que contrario a lo sostenido por el A quo, el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si prevé la posibilidad de efectuar el ajuste monetario correspondiente cuando por causa de la inflación o la depreciación de las mercancías sea necesario una actualización, pero ésta se realizará al cierre del ejercicio, salvaguardando con ello el principio de proporcionalidad y contribuyendo sobre una base real, puesto que dicha base atiende a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes al permitir el ajuste a las mercancías por causa de la inflación.

Que contrario a lo sostenido por el A quo no se puede considerar que la prohibición de revaluar los inventarios o el costo de lo vendido no atienda a la capacidad contributiva de la quejosa, pues el hecho de que el sistema de deducción llamado costo de lo vendido prevea diferentes métodos de valuación permite que el contribuyente realice la deducción conforme a lo erogado efectivamente, es decir, de acuerdo al sistema que se adecue a la actividad empresarial que se dedique.

Que la quejosa al efectuar la deducción del costo de lo vendido tiene la posibilidad de elegir el método que se adecue a la actividad empresarial a que se dedique a efecto de que se determine realmente el valor de las mercancía que son enajenadas, inclusive después de un periodo de cinco años podrá cambiar de método; por ello es que se sostiene que contrario a lo argumentado por la parte quejosa el numeral impugnado no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria si es analizado en su conjunto con el sistema de costo de lo vendido y de acuerdo a una interpretación conforme.

**B.** Que del propio artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que el procedimiento establecido en dicho precepto tiene



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

como finalidad establecer los lineamientos para determinar el costo delo vendido de las mercancías, mismo que se deberá aplicar por un periodo de cinco ejercicios, ahora bien en su segunda parte dice que no se podrá dar efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios, toda vez que con esto se pretende que al momento de realizar las deducciones de mercancías realmente enajenadas, solo puede ser deducible la cantidad real del valor de las mismas impidiendo así que su deducción se realice conforme a un valor mayor al efectivamente determinado por el costo de las mercancías.

Que contrario a lo señalado por el A quo la Ley del Impuesto sobre la Renta si prevé la posibilidad de considerar el efecto de la inflación en las mercancías y el costo correspondiente cuando por causa de un costo superior al de mercado de reposición de las mercancías sea necesario, de ésta manera se salvaguarda el principio de proporcionalidad y el sujeto pasivo del tributo puede contribuir sobre una base real, puesto que dicha base atiende a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes al permitir la consideración que corresponde al costo de la mercancía o por inflación al cierre del ejercicio.

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta si prevé la posibilidad de efectuar el ajuste monetario correspondiente cuando por causa de inflación o la depreciación de las mercancías sea necesario una actualización, pero esta se realizará al cierre del ejercicio, salvaguardando con ello el principio de proporcionalidad y contribuyendo sobre una base real, puesto que dicha base atiende a su verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos, al permitir el ajuste a las mercancías por causa de la inflación.

**SEGUNDO.** Que resulta ilegal la sentencia, toda vez que el A quo otorgó el amparo observando ilegalmente una jurisprudencia que no es aplicable al caso en concreto.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que es ilegal la sentencia que se recurre, ya que de la lectura a la sentencia que se recurre, el A quo sustentó el análisis de constitucionalidad del artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la jurisprudencia 1ª./J. 126/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Que toda vez que las consideraciones vertidas por el A quo, sí como la determinación para la concesión del amparo, resulta a todas luces ilegales y erróneas, ya que únicamente se limitó a transcribir los dos preceptos legales para desprender de ese análisis que son similares y que en virtud de esa similitud de los textos concluyó que el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, cuenta con los mismos vicios de inconstitucionalidad que los que tuvo el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, por lo que concedió el amparo aplicando dichos criterios jurisprudenciales de forma ilegal.

Que contrario a lo sostenido por el A quo, no son aplicables esos criterios jurisprudenciales para analizar la constitucionalidad del artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

Que el momento en que se dio origen a la jurisprudencia que señala que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola la garantía de proporcionalidad tributaria era otra época, otra circunstancia económica muy distinta a la que ahora estamos viviendo por lo que no se puede argumentar que dichas jurisprudencias son totalmente aplicables.

Que el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, es un acto legislativo nuevo, ya que cumple con lo señalado en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, que sea producto de un proceso

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

legislativo (iniciativa, discusión y aprobación por ambas Cámaras) cuestión que aconteció.

Que la sentencia que se recurre resulta a todas luces ilegal, pues erróneamente el A quo, determinó que en virtud que era similar lo establecido en el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, a lo que establecía el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, continuaba el nuevo acto legislativo con los vicios de inconstitucionalidad que indicaban la jurisprudencia 126/2007, sin percatarse que al estar en presencia de un nuevo acto legislativo no pueden continuarse esos vicios, ya que es una norma nueva e independiente de la que se abrogó.

Que resulta ilegal la aplicación de la jurisprudencia 126/2007 para conceder el amparo a la quejosa, ya que no se pueden aplicar jurisprudencias de normas abrogadas respecto de un nuevo acto legislativo, el cual no ha sido analizado y por lo tanto no puede ser declarado inconstitucional.

27. **Sentencia del tribunal colegiado.** Mediante sentencia de dos de junio de dos mil dieciséis, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió:

En el Considerando Quinto, el tribunal colegido dejó firme el sobreseimiento decretado por el juez de distrito, respecto de los actos atribuidos al Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación.

Así como de los actos consistentes en los artículos 5º, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, décimo cuarto y último, y 39, párrafo octavo, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; únicamente respecto de las quejas **Corporativo Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Bimar Internacional, Sociedad Anónima de Capital Variable y Grupo Bimbo, Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

En el Considerando Sexto, el tribunal colegiado realizó el estudio de los agravios en los cuales se aduce que, contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, las quejosas acreditaron su interés jurídico para reclamar los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto impugnado; por lo que la demanda de amparo no resulta improcedente en relación con esos actos reclamados (artículo 73, fracción XII, de la Ley de Amparo).

Las recurrentes aducen en esencia que debe revocarse el sobreseimiento decretado, por virtud de que el juez de distrito aplicó indebidamente la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, dado que:

a) Demostraron que tuvieron una CUFIN en dos mil catorce, así como que aplicaron en su perjuicio las disposiciones reclamadas; y que la conclusión alcanzada en la sentencia recurrida se debió a una indebida valoración de las pruebas.

b) Que demostraron su primer acto de aplicación con la exhibición de las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal dos mil catorce, de las cuales se desprende el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al cierre del referido ejercicio fiscal.

Al respecto, determinó que las hipótesis normativas reclamadas en el juicio de amparo son de naturaleza autoaplicativa, debido a que, por una parte y con relación a la naturaleza jurídica de la cuenta de utilidad fiscal neta:

a) Si la persona moral es contribuyente del impuesto sobre la renta y distribuye dividendos, está obligada a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta, que servirá de recordatorio o marco medidor cuando se paguen esos dividendos, a fin de saber si éstos corresponden o no a utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo;

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

b) Si dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos que realicen las personas morales, pues se proyecta como parámetro de medición de las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pasaron por resultado fiscal y pagaron impuesto, por lo que no volverán a causarlo cuando se distribuyan, máxime que si el reparto de dividendos no proviene de la CUFIN o si es excedido su saldo por el monto distribuido, entonces dará lugar al pago del gravamen por dividendos;

c) Si la integración de la mencionada cuenta es fundamental para verificar si debe pagarse impuesto en caso de distribuir las aludidas utilidades y, en el último supuesto, para determinar incluso el monto a pagar por ese gravamen; y,

d) Si la existencia de saldo en dicha cuenta trasciende a la obligación de pago del impuesto pues, precisamente, la circunstancia que determinará la obligación de calcular y pagar el impuesto sobre la renta es el hecho de que el dividendo decretado provenga de la CUFIN, y es que la justificación de la existencia de la misma y de los efectos que corresponden a los dividendos que provengan de dicha cuenta, están directamente relacionados con el propósito de equiparar a la CUFIN con la utilidad contable, es decir, con la ganancia susceptible de ser distribuida.

Si los supuestos normativos impugnados, por un lado, por su sola entrada en vigor, establecen la forma o la mecánica para determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta respecto de los ejercicios fiscales del dos mil uno al dos mil trece, lo que necesariamente impacta o repercute en la cuantía de ese saldo y si, por otro lado, prevén la mecánica para determinar el saldo de esa cuenta respecto del ejercicio fiscal de dos mil catorce y posteriores, es indudable que, de manera opuesta a lo que sostuvo el juzgador federal, no es necesario que

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

demostrarán que para efectos de determinar la utilidad fiscal correspondiente, restaron del resultado fiscal el impuesto sobre la renta pagado, las partidas no deducibles, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el monto proporcional de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero; así como que efectuaron el cálculo respectivo de la CUFIN antes de dos mil uno al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Consideró, que no debe perderse de vista que las obligaciones de hacer que las hipótesis normativas impugnadas establecen para determinar la cuenta de utilidad fiscal neta, ocurren de manera incondicionada en la esfera jurídica de la quejosa, esto es, dichas hipótesis no necesitan de un acto de aplicación para obligar a la quejosa a actuar en un sentido determinado para calcular el saldo de esa cuenta, por lo que, en el caso, solamente estaba obligada a demostrar durante el juicio:

- 1) Que es contribuyente respecto del impuesto sobre la renta;
- 2) Que tiene un saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta desde el ejercicio fiscal de dos mil uno y hasta el de dos mil trece, así como respecto del ejercicio fiscal de dos mil catorce; y,

Lo que, indicó está demostrado respecto de las quejasas contribuyentes **Bimbo, sociedad anónima de capital variable; Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable; y Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable;** con las declaraciones de impuestos correspondientes al ejercicio de dos mil catorce, y el contenido de los dictámenes de los peritos de su parte y del oficial, en los que los auxiliares de la administración de justicia fueron contestes en afirmar la existencia del referido saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Lo cual no ocurre en relación con la quejosa **Bimar Internacional, sociedad anónima de capital variable,** respecto de la cual el experto propuesto de su parte determinó que no llevó una CUFIN ni al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, ni antes de dos mil uno.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Además, no debe perderse de vista que el artículo noveno transitorio, fracción II, del decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvo en vigor desde el uno de enero de dos mil dos y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Por lo anterior, como ya se dijo, si los supuestos normativos tildados de inconstitucionales no prevén expresamente la situación jurídica del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta respecto de los ejercicios fiscales de mil novecientos setenta y cinco al dos mil, si prevén una mecánica novedosa para determinar el saldo de esa cuenta con relación a los ejercicios fiscales de dos mil uno a dos mil trece, y si disponen la forma de determinar el saldo de la cuenta en cita para el ejercicio fiscal de dos mil catorce y los subsecuentes, resulta entonces que esos supuestos normativos tienen la naturaleza de autoaplicativos, pues sin condición alguna se materializan en la esfera jurídica de la quejosa.

Y es que con independencia de si la quejosa distribuye o no dividendos durante el ejercicio fiscal para dos mil catorce o en los subsecuentes y, por tanto, si presenta la declaración anual del impuesto sobre la renta respecto de esos ejercicios, en la que se refleje esa distribución de dividendos y, en su caso, el pago correspondiente de ese impuesto, lo cierto es que las hipótesis normativas no necesitan la actualización de condición alguna para obligar a la quejosa a determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la forma a que ahí se hace referencia.

- Por otra parte, realizó el estudio de los agravios en los cuales se aduce que, contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, las quejas acreditaron su interés jurídico para reclamar la Ley del Impuesto sobre la Renta en su totalidad; por lo que la demanda de amparo no resulta improcedente en relación con esos actos reclamado (artículo 73, fracción XII, de la Ley de Amparo).

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Las recurrentes aducen en esencia que debe revocarse el sobreseimiento decretado, por virtud de que el juez de distrito aplicó indebidamente la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, dado que:

**a)** Soslayó que al tratarse de un sistema de leyes interrelacionado estaba en posibilidad de impugnar todo el cuerpo normativo.

**b)** Pasó por alto que al demostrar interés jurídico para impugnar la inconstitucionalidad de ciertas disposiciones de la ley impugnada, se traduce que se encuentran en posibilidad de convertir todo el sistema normativo, aun cuando sólo una de dichas normas les haya sido concretamente aplicada.

Señaló que lo anterior es infundado, porque el Pleno del Alto Tribunal ha considerado que el eje rector que permite efectuar la distinción de las leyes para efectos de su impugnación, es el concepto de individualización, ya que constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer si los efectos de la disposición legal combatida suceden en forma incondicionada o condicionada.

Consecuentemente, se estima acertada la consideración del juez de distrito, en el sentido de que al impugnarse de manera genérica la totalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es posible advertir el perjuicio específico que cada una de las disposiciones les genera, incluso considerando que algunos de ellos forman parte de sistemas normativos; pues están dirigidos a un universo de contribuyentes que no guardan las mismas características; de manera que a partir de argumentos genéricos no es posible advertir respecto de cada uno de los artículos de la referida ley si su individualización es incondicionada o condicionada, ante la imposibilidad de establecer si las quejas se



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

encuentran obligadas conforme a todas las disposiciones contenidas en la norma general.

En el Considerando Séptimo, el tribunal colegiado determinó que ante lo fundado de los agravios hechos valer por las quejas **Bimbo, sociedad anónima de capital variable; Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable; y Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable**; en contra del sobreseimiento decretado por el juez de distrito respecto de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió esa ley, publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, tildados de inconstitucionales, y al no existir otras causas de improcedencia invocadas por las partes ni advertir este tribunal colegiado la actualización de alguna, lo que se impone es, en la materia del recurso, revocar la sentencia recurrida por lo que hace a las quejas **Bimbo, sociedad anónima de capital variable; Corporativo Bimbo, sociedad anónima de capital variable; y Grupo Bimbo, sociedad anónima bursátil de capital variable**.

En el Considerando Octavo, el tribunal colegiado estimó que carece de competencia legal para conocer del recurso de revisión respecto del tema de constitucionalidad de los artículos 5º, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; 39, octavo párrafo; 77; todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto impugnado.

Señaló, que la quejosa demandó el amparo y protección de la Justicia Federal contra los artículos 5º, párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último; 39, octavo párrafo; 77; todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y Noveno Transitorio, fracción XXV, del decreto por el que se expidió esa ley, publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación, que tienen el carácter de ley federal.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Asimismo, precisó que en relación con dichos preceptos, no existe jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que haya realizado pronunciamiento respecto de su apego al orden constitucional y, además, no se surte alguno de los supuestos en que el tribunal colegiado sea legalmente competente para resolver el problema subsistente en cuanto a la constitucionalidad del precepto reclamado, ya que ese tópico no se encuentra comprendido en los supuestos que el Acuerdo 5/2013 prevé en su punto cuarto, fracción I, incisos B), C) y D).

Por último, refirió que en lo relativo a si el asunto en sí mismo considerado o por el estudio que deba realizarse reviste interés excepcional o sea inédito, y se requiera fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, es un aspecto que sólo la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede decidir.

En estas circunstancias, resolvió que carece de competencia legal para conocer y resolver el recurso de revisión, toda vez que quien debe conocerlo es la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Determinó que con fundamento en los puntos cuarto y noveno, fracción III, del referido Acuerdo 5/2013, deben remitirse los autos a la Suprema Corte para los efectos legales procedentes.

### VII. ESTUDIO DE FONDO

28. Previo a efectuar el estudio de fondo, resulta necesario precisar que no será materia del presente fallo el estudio del primer agravio del recurso de revisión que plantea la quejosa en el recurso de revisión, al haberse definido y pronunciado el tribunal colegiado en la sentencia de dos de junio de dos mil dieciséis.
29. Ahora bien, por cuestión de orden, esta Primera Sala estima necesario estudiar en primer orden [y de manera conjunta] los argumentos formulados

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

por las autoridades responsables en los recursos de revisión que interponen en contra de la sentencia del juez de distrito en la que determinó la inconstitucionalidad del artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el agravio sexto que la quejosa hace valer en su escrito de revisión, en el que se duele de los efectos dictados en la sentencia de amparo.

30. Posteriormente, serán analizados los agravios tercero, cuarto y quinto que la quejosa recurrente hace valer en su escrito de revisión en contra de la constitucionalidad del sistema de acreditamiento previsto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
31. Finalmente, esta Sala efectuará el estudio del cuarto concepto de violación del escrito inicial de demanda, en el que la quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno Transitorio fracción XXV, del Decreto por el que se expidió esa ley, publicado el once de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación.

### **I. Análisis de los recursos de revisión planteados por las autoridades responsables. Cámara de Diputados y Presidente de la República.**

32. Establecen las recurrentes que el A quo concedió el amparo observando ilegalmente una jurisprudencia 126/2007 que no es aplicable al caso concreto, pues indebidamente determinó que el artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, cuenta con los mismos vicios de inconstitucionalidad que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada. No obstante, consideran que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es un nuevo acto legislativo.
33. Por otra parte, refirieron que: **i)** el A quo realizó una interpretación indebida del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que contrario a su afirmación, el numeral no viola la garantía de proporcionalidad,

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido; **ii)** no se puede considerar que la prohibición de revaluar inventarios o el costo de lo vendido no atienda a la capacidad contributiva de la parte quejosa, pues el hecho de que el sistema de deducción llamado costo de lo vendido prevea diferentes métodos de valuación permite que el contribuyente realice la deducción conforme a lo erogado efectivamente, y; **iii)** que contrario a lo señalado por el A quo, la Ley del Impuesto sobre la Renta si prevé la posibilidad de considerar el efecto de la inflación en las mercancías y el costo correspondiente cuando por causa de un costo superior al de mercado o de reposición de las mercancías, de esta manera se salvaguarda el principio de proporcionalidad tributaria.

34. Los agravios sintetizados resultan infundados.
35. Esta Primera Sala ha sustentado la tesis 1a. CLXIII/2017 (10a.)<sup>12</sup>, a través de la cual definió que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí viola el principio de proporcionalidad tributaria.
36. Enfatizó esta Sala que la porción normativa analizada resulta transgresora de la garantía de proporcionalidad tributaria al establecer que *en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido*, pues en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante.

---

<sup>12</sup> **RENTA. EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El artículo citado transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el hecho de no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva de aquéllos, ya que, al no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para medir la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

37. De igual forma, en los precedentes que esta Sala ha emitido se sostuvo la inconstitucionalidad de la medida legislativa impugnada al no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido puesto que, el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.
38. En tal virtud, al haber abordado esta Primera Sala los tópicos que plantean las autoridades responsables en sus recursos de revisión y haberlos desestimado, lo conducente es confirmar la sentencia protectora en cuanto efectivamente el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria.

### **Análisis del sexto agravio formulado por la quejosa-recurrente en su escrito de revisión.**

39. En el Considerando Séptimo de la sentencia de amparo, el Juez Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, efectuó el estudio de constitucionalidad del artículo 39, párrafo octavo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
40. Al respecto, la sentencia de amparo determinó la inconstitucionalidad de la medida legislativa impugnada, en los términos siguientes:

“En cambio, en el caso de los contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

...

En esa medida, debe apreciarse que la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido conlleva la vulneración de principio de proporcionalidad tributaria, tal como lo estimó la Suprema Corte de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Justicia de la Nación, toda vez que el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales al disminuirlos y, a su vez, provocando la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal, que es el que la legislación fiscal estima relevante para la medición de la capacidad contributiva...”

41. En relación con tal pronunciamiento, la quejosa –hoy recurrente- plantea que la sentencia de amparo es ilegal y que debe revocarse en aquella parte en la que la Juez de Distrito concede el amparo en relación con el último párrafo del artículo 39, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente para el efecto de que se reconozcan los efectos fiscales que impactan el valor de la adquisición de mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores hasta el momento en que se lleve o se haya llevado a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, en los casos en que la compra de la mercancía haya tenido lugar en ejercicios distintos.
42. El agravio referido resulta infundado. Al respecto, la Segunda Sala de esta Suprema Corte ha emitido la jurisprudencia 2a./J. 185/2016 (10a.), misma que es compartida por esta Primera Sala, cuyo contenido es el siguiente:

**RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO.** El precepto citado, al señalar que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado- tengan lugar en ejercicios distintos. Sin que la concesión alcance a la prohibición de otorgar efectos fiscales a la revaluación de inventarios,

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

pues esa porción normativa es simétrica y válida, ya que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que no se consideran ingresos los obtenidos por el contribuyente con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

43. Las consideraciones que dan sustento a la jurisprudencia citada, toman como sustento que el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 16 del mismo ordenamiento dispone que *“no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente [...] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”*.
44. Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos es una reexpresión de los valores del patrimonio, a fin de reflejar de una manera más cercana a la realidad, el valor objetivamente estimado de los mismos. Constituye un reconocimiento posterior de los activos de una empresa que puede darse como resultado ya sea de una operación realizada con un tercero -como acontece, por ejemplo, en la enajenación- para *realizar* dichos valores y traducirlos en una ganancia o en una pérdida; pero también como resultado de la aplicación de un método de valuación generando una diferencia entre un reconocimiento inicial, y un reconocimiento posterior del valor de un inventario.
45. No obstante, lo preceptuado por el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido; es decir, al realizar el ingreso correspondiente determinando la ganancia o pérdida por la operación, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.
46. Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital artículo 16 de la Ley y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.

47. En ese sentido, toda vez que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte exclusivamente del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta (sea que se venda el mismo artículo o incorporado a un producto terminado) tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.
48. En orden de lo antes expuesto, resulta **infundado** el argumento de la quejosa recurrente.

### **II. Análisis de constitucionalidad del artículo 5 Ley del Impuesto sobre la Renta.**

49. Se procede al estudio de los agravios formulados por la quejosa Bimbo, S.A. de C.V., en contra de la parte de la sentencia del A quo, en la que determinó negarle el amparo, por lo que al no haberse impugnado esa parte por el resto de las quejas, esta Primera Sala únicamente se pronunciará respecto de dicha quejosa.
50. La quejosa aduce que es ilegal la sentencia que se recurre y deberá revocarse en aquella parte en la que el A quo negó el amparo en contra del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar que la limitación para el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta en un segundo nivel corporativo y la limitación para acreditar el impuesto pagado en el extranjero por cada territorio o país, obedecen a



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

fines constitucionalmente admisibles y resultan idóneas y estrictamente proporcionales.

51. Asimismo, se duele de que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se limite a solo dos niveles corporativos no permite al contribuyente tributar de la manera proporcional que dispone nuestra Constitución, pues en el supuesto de que existiera un tercer o cuarto nivel corporativo, no se le permitiría efectuar el acreditamiento respectivo, traduciéndose en que se pagaran impuestos de manera desproporcional y no acorde con su verdadera capacidad contributiva, puesto que la utilidad se acumula aunque provenga de más de dos niveles corporativos y que la desproporcionalidad es consecuencia de que la Ley del Impuesto sobre la Renta establezca la obligación a cargo de las personas morales, de pagar el impuesto sobre la renta sobre la totalidad de los ingresos que perciban su fuente de riqueza en el extranjero con independencia del nivel corporativo que ocupe la sociedad extranjera en el que se generaron las utilidades que dieron origen al dividendo acumulable.
52. Refirió que contrario a lo que sostiene el A quo, se impide a los contribuyentes considerar para el cálculo del límite del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero sin limitación del país o territorio, desconociendo que la recaudación en sí misma no constituye un fin, sino que más bien es un medio de obtención de ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, pero siempre dentro del marco establecido en la Constitución, específicamente en su artículo 31, fracción IV, Constitucional, que conmina a la contribución del gasto público, y no a la mera acumulación de recursos materiales.
53. Tales argumentos son infundados.
54. Previamente a la emisión del dicho pronunciamiento, resulta importante efectuar diversas precisiones, a fin de delimitar la materia sobre la que específicamente ha de pronunciarse esta Sala.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

55. En primer término, debe señalarse que las consideraciones que serán expuestas en la presente resolución deben entenderse referidas exclusivamente al tema planteado, relativo a la constitucionalidad del artículo 5 de la Ley del impuesto sobre la renta atendiendo a su estructura y mecánica, sin pretender que las mismas tengan una proyección más amplia sobre otras cuestiones o sobre tributos diversos.
56. Por otro lado, debe tomarse en cuenta que el planteamiento formulado por la parte quejosa llama a que esta Sala se pronuncie sobre la estructura del acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero y, específicamente, sobre la función que tiene en la configuración de la base imponible.
57. Como puede apreciarse, dicho planteamiento se refiere únicamente a la estructura del impuesto sobre la renta, es decir, implica pronunciarse sobre la forma como el legislador puede introducir ciertos conceptos a la estructura del tributo, no así sobre qué conceptos pueden o deben ser introducidos en la mecánica del gravamen.
58. Efectuada la aclaración apuntada, se procede al estudio de los temas planteados por la sociedad mercantil recurrente.

### **Acreditamientos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

59. Como primera cuestión, debemos atender al contenido del artículo 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de determinar los alcances de la voluntad legislativa.

#### **Párrafos primero y sexto.**

**Artículo 5.** Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se está obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

[...]

Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de la presente Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El cálculo del límite de acreditamiento a que se refiere este párrafo se realizará por cada país o territorio de que se trate.

60. En los párrafos citados se prevé el derecho que tienen las personas morales de acreditar el impuesto [sobre la renta] que hayan pagado en el extranjero en contra del impuesto que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta les corresponda pagar; los elementos para materializar este derecho son los siguientes:

- Se trate de un residente en territorio nacional.
- Se trate de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.
- El impuesto pagado en el extranjero debe corresponder a ingresos por los que esté obligado al pago del impuesto sobre la renta en México.
- El contribuyente deberá sumar el impuesto pagado en el extranjero al ingreso que esté obligado a acumular.
- Determinado el impuesto sobre la renta del ejercicio, el causante podrá disminuirlo hasta por el monto del impuesto pagado en el extranjero.
- El monto del impuesto acreditable no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de la LISR.
- El cálculo del límite de acreditamiento se realizará por cada país o territorio de que se trate.

**Párrafos segundo y tercero.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

61. Por su parte, los párrafos segundo y tercero<sup>13</sup> prevén otro tipo de acreditamiento que pueden emplear las personas morales que tributan en el régimen general. Éste corresponde al monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por las sociedades residentes en el extranjero que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en territorio nacional.

62. Para poder hacer uso de este acreditamiento, el legislador dispuso las siguientes condiciones:

- Quien podrá hacer uso de este acreditamiento es la persona moral residente en México que haya percibido dividendos por una sociedad residente en el extranjero.
- Se podrá acreditar la parte proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México.
- Quien efectúe el acreditamiento deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo percibido, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero.
- La persona moral residente en México debe ser propietaria de al menos diez por ciento (10%) del capital social de la empresa residente en el extranjero.

---

<sup>13</sup> Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

[...]

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

63. Entonces, se trata del acreditamiento del impuesto por dividendos pagado en un primer nivel corporativo por la sociedad residente en el extranjero.

### **Párrafos cuarto y quinto.**

64. Además de los dos acreditamientos a que se ha hecho alusión, el legislador otorgó a las sociedades residentes en territorio nacional un acreditamiento adicional. Este acreditamiento corresponde al impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en un segundo nivel corporativo para lo cual se requiere que la empresa residente en México tenga una participación accionaria en la empresa residente en el extranjero de cuando menos un diez por ciento (10%), y a su vez, ésta sociedad deberá ser propietaria de cuando menos el diez por ciento (10%) del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento (5%) de su capital social.

65. Los párrafos cuarto y quinto del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen lo siguiente:

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Quien efectúe el acreditamiento conforme a este párrafo, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma directa por la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta por el que se vaya a efectuar el acreditamiento, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. Este monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en un segundo nivel corporativo se determinará de conformidad con la siguiente fórmula:

Donde:

*MPI2: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en segundo nivel corporativo, que distribuye dividendos o utilidades a la otra sociedad*

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

*extranjera en primer nivel corporativo, que a su vez distribuye dividendos o utilidades a la persona moral residente en México.*

*D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.*

*U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*

*D2: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por la primera distribución.*

*U2: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos después del pago del impuesto sobre la renta en segundo nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*

*IC2: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá siempre que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretende acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo. Para efectuar dicho acreditamiento la persona moral residente en México deberá tener una participación directa en el capital social de la sociedad residente en el extranjero que le distribuye dividendos de cuando menos un diez por ciento. Esta última sociedad deberá ser propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social. Los porcentajes de tenencia accionaria señalados en este párrafo, deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. Adicionalmente, para efectuar el acreditamiento referido en el párrafo anterior, la sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

66. Sentado lo anterior, esta Sala estima necesario retomar las consideraciones que sobre la figura del acreditamiento ha formulado en diversos precedentes, mismas que son en el siguiente sentido:

### **Consideraciones generales de la figura de “acreditamiento”.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

67. Los acreditamientos -de acuerdo con la jurisprudencia de esta Suprema Corte- representan conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe ser cubierta.
68. En este sentido, el concepto aditivo equivalente a los créditos fiscales con los que cuenta el sujeto pasivo, son las propias contribuciones causadas —se acreditan los conceptos así autorizados, frente a las cantidades de impuesto causado, con un efecto económico equivalente al de una compensación—.
69. Usualmente, se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario —como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, mismo que, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia—; también se suelen utilizar para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo —como acontece al permitirse el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio—.
70. Otra característica de los créditos fiscales que el contribuyente puede tomar es que éstos, al tener impacto en la mecánica del gravamen tras la aplicación de la tasa, reducen, peso por peso, el impuesto a pagar, de tal manera que su valor real para el causante es igual al valor nominal del crédito.
71. De esta forma, un crédito de mil pesos disminuye directamente el impuesto causado, y precisamente por la cantidad de mil pesos, a diferencia de lo que ocurre con las deducciones y las pérdidas fiscales, que reducen la cantidad a pagar de manera indirecta —esto es, en función de la tasa—.
72. Debe señalarse que si bien los contribuyentes tienen libertad para realizar diversas operaciones lícitas con la finalidad de tener la menor carga fiscal, esta Suprema Corte ha considerado que el legislador goza de libertad para

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

configurar el sistema tributario de la manera más adecuada, a fin de evitar que a través de este tipo de operaciones se erosione la base del impuesto.

73. El caso del acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero se trata de una operación que puede ser utilizada para erosionar la base del impuesto sobre la renta; por tanto, es válido que el legislador diseñe limitantes que impidan la realización de ese tipo de operaciones con tal propósito.

74. En otros casos —principalmente en materia de impuesto al valor agregado-, el acreditamiento resulta esencial para cumplir con la propia lógica del gravamen, que diseñado normativamente para causarse sobre el precio de venta, busca incidir sobre el valor que se añade en las distintas etapas de producción y distribución de satisfactores, pretendiendo pesar en el consumidor final. En tal virtud, si no se otorgara el derecho al acreditamiento, cualquier compra, aun las intermedias, resentiría el gravamen de manera acumulativa, con lo cual se desvirtuaría el propósito de la contribución.

75. Puede darse también el caso de que el legislador persiga ciertas finalidades fiscales, a las que el acreditamiento resulta esencial, como acontece cuando establece contribuciones complementarias o vinculadas en cuanto a la consecución del propósito propio de una de ellas, supuestos éstos en los que el acreditamiento puede ser demandado desde una óptica constitucional.

76. En todos los casos apuntados —como se anticipaba— pueden apreciarse finalidades propias de la lógica o mecánica del gravamen, así como al cumplimiento de finalidades propias de la política tributaria perseguida por el Estado. En relación con ellos puede afirmarse —al igual que lo hizo esta Sala en el caso de las deducciones— que se trata de conceptos que buscan que “el tributo plasme los criterios de justicia y eficacia técnica que deben regir en su implementación y aplicación”.

77. Este tipo de créditos no pueden o no deberían equipararse o ser sustituidos por subvenciones públicas o por asignaciones directas de recursos, en la medida en la que no buscan, primordialmente, la promoción de conductas.



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

78. Consecuentemente, en lo que se refiere a estos créditos que obedecen a razones estructurales, mal haría este Alto Tribunal en excluir la aplicación de las garantías constitucionales de la materia tributaria, pues la implementación de dichos conceptos se da a través de normas en relación con las cuales los aludidos principios deben tener plena eficacia, en virtud de que —como se ha apuntado— se trata de créditos que el legislador debe reconocer, es decir, que no otorga como una concesión graciosa, y que permiten la consecución de los fines propios del tributo, en el marco de la capacidad contributiva de los causantes.
79. En oposición a lo anterior, existen ejemplos de conceptos acreditables que se establecen a título de beneficio, que —al igual que en el caso de las deducciones— “funcionan como bonificaciones y que buscan generar posiciones preferentes en los sujetos a los que se otorgan”; se trata de créditos que se establecen con el propósito de influir en algún aspecto que se considera indeseable, de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, que pretenden obtener alguna finalidad específica, tradicionalmente de carácter extrafiscal.
80. Por idénticas razones, este tipo de conceptos acreditables, otorgados por razones no estructurales, frente a la contribución en concreto o frente al sistema tributario, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los que se ha dado en denominar “gastos fiscales”, es decir, los que se originan por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público, como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social.
81. La especie de créditos aludida, contrariamente a lo que sucede con los que se otorgan por razones que se han denominado “estructurales”, sí pueden ser equiparadas o sustituidas por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario el plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

82. Así, puede apreciarse que, por ejemplo, si el legislador decide apoyar a la microempresa, permitiéndole acreditar una cantidad determinada contra cierta contribución, ello no obedece a razones propias del sistema fiscal, sino a la intención —extrafiscal— de promover a un sector de contribuyentes, por estimarlo deseable dentro del marco rector que constitucionalmente corresponde al Estado.
83. En idéntico caso se encontraría un crédito otorgado, sea como sea que se determine su monto, en contra de cualquier contribución, si la razón que justifica su establecimiento tiene que ver con apoyar a cualquier industria o sector —como la industria cinematográfica, o a los contribuyentes dedicados al transporte de carga o de pasajeros, o bien, al campo—, tanto como podría hacerse con una asignación directa de recursos.
84. Entonces, las directrices que han sido fijadas por esta Sala servirán de base para analizar los planteamientos de constitucionalidad que la quejosa formula en relación con el sistema de acreditamiento previsto en el artículo 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
85. Como se anticipó, en el agravio tercero del recurso de revisión, la impugnación que efectúa la parte quejosa se centra en los siguientes argumentos:
- Que es inconstitucional la limitante de acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta el segundo nivel corporativo ya que dicha medida provoca el fenómeno de doble tributación.
  - Que es inconstitucional la limitante de efectuar el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por cada territorio o país.

**Limitante de acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por país o territorio.**

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

86. De acuerdo con la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, así como en las consideraciones de las Comisiones Unidas de ambas Cámaras del Congreso, tratándose del impuesto sobre la renta a que se encuentran obligadas las personas jurídicas se estimó apropiado limitar el acreditamiento de los impuestos pagados directamente por los residentes en México, por país o territorio, para evitar que los montos del impuesto sobre la renta pagado en un país o territorio, que excedan del impuesto mexicano, puedan utilizarse para contrarrestar el monto faltante por pagar en México después de determinar el acreditamiento de los impuestos sobre la renta pagados en otro país o territorio que fueron inferiores al que se causaría y pagaría en nuestro país.
87. Para esta Primera Sala el hecho de que no se permita el acreditamiento de excedentes de impuestos extranjeros no hace que dicho régimen sea inconstitucional, más aún si se toma en cuenta que no existe mandato constitucional alguno que obligue al legislador a establecer regímenes absolutos de manera global o cedular, por lo cual en el ámbito que tiene de libertad configurativa, está en posibilidad de modificar o diseñar regímenes especiales, como es el caso del tratamiento fiscal previsto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
88. El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar los regímenes fiscales preferentes, ha validado como constitucional el hecho de que en un mismo patrimonio se separen ingresos y deducciones, máxime si con ello se busca desincentivar prácticas elusivas, desalentar y fiscalizar la inversión en dichos regímenes.
89. El criterio se contiene en la tesis aislada P. XLI/2009 de rubro y texto siguientes:

**“RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTOS DERIVADO DE LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).** El mencionado numeral establece la obligación de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

determinar el impuesto que corresponde a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, sin acumularlos a los demás ingresos del contribuyente, con lo que se conmina a éste a calcular dos utilidades o pérdidas fiscales y, en su caso, dos resultados fiscales. Ahora bien, es innegable que tal circunstancia implica una medición diversa de la capacidad contributiva, pues con ello se obliga al cálculo de dos bases gravables en paralelo, excluyendo la posibilidad de disminuir las utilidades de un concepto, con las pérdidas del otro, lo que no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque: A) La desagregación de los distintos componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva no se traduce necesariamente en un impuesto mayor a cargo del contribuyente o en un impuesto que desatienda dicha capacidad –como acontece cuando se obtenga un resultado fiscal positivo, o bien, pérdidas fiscales en ambos rubros–. B) La capacidad contributiva puede ser medida de manera "unitaria" o "global", pero no es ésta la única forma ni es ordenada de manera absoluta por el texto constitucional; inclusive la desagregación referida caracteriza a los esquemas tributarios denominados "cedulares", a los cuales no se les relaciona automáticamente con una medida equivocada de la capacidad contributiva, sino que simplemente son valorados como una medida distinta de dicha capacidad. Así, aunque es claro que se trata de un único contribuyente con un sólo patrimonio, ello no implica que el legislador no pueda discriminar de acuerdo con las características del tributo y la forma en que se genera, o que no puedan efectuarse medidas diferentes de su capacidad, relacionadas con determinados aspectos de su situación jurídica –o con otros factores vinculados a la política fiscal o, inclusive, a finalidades fiscales o extrafiscales–, lo cual en cada caso admitirá un análisis particular del juzgador constitucional. C) En el proceso legislativo que dio origen al indicado artículo 213, el legislador expuso claramente su intención no únicamente de fiscalizar los ingresos mencionados, sino de desalentar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, con lo cual anunció un criterio que tomó una posición frente a dichas inversiones, como parte de la política fiscal seguida por el Estado mexicano. De esta forma, la distinción de las rentas provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes -y, en particular, de los ingresos denominados "pasivos"-, separándolas de las demás obtenidas en términos del régimen general del Título II de la Ley, forma parte de la política fiscal delimitada por el Estado mexicano, lo cual es acorde con su voluntad de incorporarse a un organismo como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos."

90. De este modo, si bien la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta tratándose de personas morales tiende a ser global –en oposición al régimen cedular–, lo cierto es que tal estructura no es absoluta o invariable, lo cual se demuestra con la regulación de los regímenes especiales, como es el caso particular del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

91. Conforme a la tesis citada, el Tribunal Pleno determinó que la capacidad contributiva en el impuesto sobre la renta puede ser medida válidamente de manera global o cedular, sin que este último sistema implique, por sí mismo, una infracción al principio de proporcionalidad tributaria.
92. De igual manera, en el criterio de referencia se sostiene que el hecho de que se trate de un solo patrimonio, no impide que el legislador pueda segregar algunos componentes denotativos de capacidad contributiva, pues tal separación puede válidamente responder a la naturaleza particular del gravamen o a las características de la fuente del ingreso.
93. En este contexto, esta Primera Sala advierte –como acertadamente lo resolvió el juzgado de distrito–, que *“se trata de finalidades objetiva y constitucionalmente válidas desde el punto fiscal, en virtud de que de esa manera se modula el derecho al acreditamiento del impuesto sobre la renta, sin dejar de reconocerlo en beneficio de los contribuyentes pero, a la vez, aminorando su impacto en la capacidad recaudatoria del Estado, ya que de lo contrario, este absorbería indirectamente el costo de inversión de los residentes mexicanos que generan ingresos en países extranjeros, al permitir el acreditamiento de excedentes de impuestos de otros países con tasas impositivas más altas y sin haber captado en el territorio la inversión realizada.”*
94. Consecuentemente si se tuviera como única regla general que en el diseño del impuesto sobre la renta no puedan incorporarse regímenes especiales, cedulares o globales, se llegaría a un absurdo, pues ello implicaría anular la libertad de configuración legislativa que le fue conferida constitucionalmente al legislador.
95. En virtud de los argumentos expresados se concluye que la restricción contenida en la medida legislativa analizada no transgrede el principio de proporcionalidad pues limitar el acreditamiento en función de cada país o territorio busca evitar que se erosione la base del impuesto sobre la renta.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

96. Consecuentemente, esta Primera Sala concluye que no asiste razón a la sociedad recurrente, pues la restricción contenida en el precepto reclamado para acreditar de manera limitada el monto del impuesto pagado en el extranjero, no hace desproporcional el cálculo del impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de otros Estados, pues solamente busca que no se mezclen los pagos realizados en diversos países, ello debido a la necesidad de evitar que los montos de los impuestos pagados en países de alta imposición excedieran el impuesto causado en el País de tal manera que se pudieran utilizar para contrarrestar los montos faltantes por acreditar por el pago de impuestos en países de imposición más baja.

### **Limitante de acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta un segundo nivel corporativo.**

97. Por lo que respecta a la porción normativa que combate la quejosa [artículo 5, párrafo cuarto, que prevé el acreditamiento del impuesto sobre la renta corporativo], el ejecutivo señaló:

“El principio general de esta disposición es que el ISR pagado en el extranjero sólo se podrá acreditar hasta el monto del impuesto que se causaría en México. En el caso de ingresos por dividendos se permite el acreditamiento de tres impuestos: el impuesto sobre dividendos que usualmente se paga vía retención, el impuesto corporativo en un primer nivel y el impuesto corporativo en segundo nivel. El límite de acreditamiento de estos impuestos debe estar en función, debe estar en función del impuesto que se causaría en México, es decir, el monto acreditable por la suma de estos impuestos no puede ser superior al impuesto causado en México. Por lo tanto, en la nueva Ley del ISR se propone establecer explícitamente que el límite de acreditamiento de los impuestos corporativos tiene que verse disminuido por el impuesto sobre dividendos pagado en el extranjero que es acreitable en México. De esta forma, la suma de los dos límites, que corresponden al impuesto sobre dividendos e impuestos corporativos, será igual al impuesto que se causaría en México por ingresos por dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

En ocasiones, la suma de los montos proporcionales de los impuestos corporativos en primer y segundo nivel podrá ser inferior al límite de acreditamiento de impuestos corporativos que se establecerá en el nuevo texto.

En estos casos, sólo se podrán acreditar dichos montos proporcionales sin importar que el límite de acreditamiento sea mayor. Cuando la suma de los impuestos proporcionales supere este límite, el excedente no podrá

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

ser utilizado en ejercicios posteriores contra el ISR ordinario y sólo se podrá acreditar contra el impuesto sobre distribución de dividendos sujeto a ciertas limitantes. Con esto se sigue el principio que sólo se permite acreditar hasta el monto del impuesto que se causaría en México.<sup>14</sup>

98. Se trata de beneficios que, a diferencia de lo que sostiene la quejosa, no puede pensarse que obedezcan a una exigencia constitucional de justicia tributaria, antes al contrario, el otorgamiento de este tipo de beneficios, cuando se instrumenta a través de un crédito que, por definición, disminuye peso por peso la cantidad correspondiente a una contribución causada, se traduce en un “gasto fiscal” al representar una auténtica merma en la expectativa estatal de recaudación.

99. Por ende, al no tratarse de un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto que se había causado o que se recaudaría en exceso; las normas que establecen dichos conceptos no tienen por qué ser juzgadas a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine de conformidad con la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo. En materia de créditos que se otorgan por razones distintas a las que se han calificado de “estructurales”, que son beneficios, el legislador —o el órgano encargado de su establecimiento— cuenta con una amplia libertad al momento de configurar el contenido y alcance del mismo, pues a él le corresponde primordialmente tomar la decisión acerca del tamaño del incentivo que intenta otorgar, o sobre la suficiencia de la medida otorgada, y mal haría el Tribunal Constitucional en emitir un juicio sobre la *necesidad, supuestamente exigida por la propia Ley Fundamental*, de que se establezca o conserve un beneficio para un determinado sector, particularmente, como un pronunciamiento de justicia tributaria.

Aun en el caso de que una determinada medida de promoción fuere demandada o requerida explícitamente por el texto constitucional, ello no tendría que traducirse de manera necesaria en un beneficio fiscal; en todo

---

<sup>14</sup> Las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, estimaron apropiada la propuesta en el dictamen respectivo.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

caso, si se faltara a un supuesto deber constitucional, la violación se materializaría en relación con el artículo que conmina a la promoción, no en relación con el artículo 31, fracción IV, de nuestro texto constitucional.

100. Consecuentemente, debemos concluir que, en el caso de créditos fiscales que no se justifican en razones de las denominadas “estructurales”, su establecimiento, la definición de su ámbito de aplicación, su eliminación y su cuantificación, escapan a las garantías constitucionales específicas de la materia fiscal, pues se trata de medidas otorgadas por razones diversas a las que corresponden a la política fiscal o a la justicia tributaria.

101. Debido a la naturaleza del acreditamiento analizado, esta Sala concluye que no resultan aplicables las garantías tributarias del artículo 31 constitucional a los créditos que se otorgan como beneficio fiscal.

102. Ello, en virtud de que la razón que justifica la limitación del acreditamiento pagado en el extranjero “es evitar que los montos de los impuestos pagados en países de alta imposición que excedan el impuesto que se causa en México, pueden ser utilizados para contrarrestar los montos faltantes por acreditar por el pago de impuestos en países de imposición más baja.

103. De permitir el acreditamiento de excedentes de impuestos extranjeros significaría que el Estado mexicano subsidiara o cediera recaudación frente a los países que imponen tributos más altos que él, porque los ingresos generados por los residentes mexicanos en esos países no sufrirían el impacto por invertir en lugares de imposición más alta, ya que el Gobierno Mexicano absorbería los efectos al reducir su carga tributaria en México. Además, los montos de los impuestos extranjeros que excedan el ISR que se causaría y pagaría en México, no genera doble imposición, y por lo tanto, el contribuyente deberá absorber el costo por invertir en ese tipo de países.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Estas razones se contienen en el Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados.



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

104. Ante ello, procede declarar infundados los planteamientos de la quejosa recurrente.
105. Finalmente, en el inciso E del tercer agravio del recurso de revisión, la quejosa establece que es ilegal lo resuelto por el juez de distrito en relación a que el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, por existir violación a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad tributarias al desconocer los efectos y cambios a las utilidades de las cuales deriva el dividendo.
106. Añade, que la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimiento o manifestación de riqueza gravada, así, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado y la capacidad contributiva de los contribuyentes en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.
107. A consideración de esta Primera Sala, los argumentos de la parte quejosa resultan inoperantes.
108. Ello, en virtud de que la violación a la garantía de proporcionalidad [relacionada con el tipo de cambio que debe utilizarse para realizar la conversión cambiaria] la hace depender de situaciones hipotéticas. Lo anterior, pues el planteamiento de la quejosa se limita a alegar que para realizar la conversión cambiaria tendría que utilizar el tipo de cambio vigente en el ejercicio en que se generó la utilidad que dio origen al mismo “[Q]ue en cualquier caso podría haberse generado varios años atrás”.
109. Esto es, si bien el artículo 5, párrafo decimocuarto establece la mecánica a seguir para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que puede acreditarse, señalando que: “...se deberá efectuar la conversión

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

*cambiaría respectiva, considerando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad percibido por el residente en México. En los demás casos a que se refiere este artículo, para efectos de determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero mediante retención o entero.”* Ello por sí mismo no genera un escenario de desproporcionalidad tributaria, como lo alega la recurrente.

110. Para acreditar la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario que el recurrente demuestre la disfunción que la mecánica de determinación del impuesto acreditable genera en la determinación del impuesto a su cargo, sin embargo, limita su planteamiento a expresar causas futuras e hipotéticas para sustentar la violación alegada lo que hace inoperante el planteamiento.

111. Además, la inoperancia se reafirma tomando en consideración que la mecánica impugnada forma parte de la figura que se analizó en párrafos que anteceden, en los que esta Sala definió que el acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero constituye una figura que no impacta en los elementos esenciales de la contribución, de ahí que no le resulten aplicables los ejes rectores de la materia tributaria contemplados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

### **Análisis del agravio cuarto del recurso de revisión.**

112. La quejosa recurrente señala que la determinación del Juez de amparo es ilegal en la medida que desestima su planteamiento de constitucionalidad contenido en la demanda de amparo en el sentido de que el artículo 5, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio de legalidad tributaria al remitir a reglas de carácter general para considerar que un

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.

113. Refiere que habilitar al Servicio de Administración Tributaria para que establezca mediante reglas de carácter general los elementos determinantes para considerar cuando un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional al dejarse tal cuestión al arbitrio de la autoridad fiscal.
114. Los sintetizados agravios resultan infundados.
115. En principio, cabe señalar que en la sentencia recurrida el juez federal consideró **infundado** el concepto de violación relativo a la transgresión del principio de legalidad tributaria a partir de las siguientes consideraciones.
116. Determinó que la porción normativa impugnada sólo establece una remisión relativa a los casos en que se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta, en términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, o bien, así esté establecido en un Tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte.
117. Además, que la atribución otorgada al SAT no implica que vaya a determinar los elementos esenciales de una contribución, sino para desarrollar un concepto establecido en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo es el caso de cuando se debe considerar que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.
118. En ese contexto, carece de razón la quejosa recurrente cuando aduce que el numeral controvertido transgrede el derecho y garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional en virtud de que delegar al Servicio de Administración Tributaria la facultad de establecer mediante reglas de carácter general las condiciones o requisitos que debe

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

cumplir todo impuesto pagado en el extranjero para considerar que tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.

119. En efecto, del análisis del artículo 5, último párrafo se advierte que el legislador estableció que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta cuando cumpla con lo establecido en las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria. El mencionado precepto en la porción normativa aludida es diáfano en reconocer el beneficio de los causantes del impuesto sobre la renta de acreditar el monto del impuesto pagado en el extranjero, siempre que éste cumpla con las características y condiciones del impuesto que pretende disminuir, a saber, impuesto sobre la renta.

120. De esa forma, contrario a lo que aducen las quejas recurrentes no existe violación al principio de legalidad tributaria, en razón de que el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero en contra del impuesto sobre la renta determinado a cargo se encuentra definido claramente en el texto legal.

121. Además, conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Suprema Corte el legislador no obstante que no se encuentra obligado a definir todos los términos y palabras utilizadas en la ley, en aras de salvaguardar el principio de legalidad tributaria, estableció que cuando un impuesto pagado en el extranjero se encuentra expresamente señalado como un impuesto comprendido en el tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte, *per se* tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta, en tal sentido, la habilitación que efectúa el legislador a las reglas de carácter general únicamente tienen como propósito ampliar tal derecho en beneficio de los particulares ampliando la base de tributos pagados en el extranjero – que no obstante no estar comprendidos en un tratado internacional para evitar la doble imposición- puedan ser materia de acreditamiento en contra del impuesto sobre la renta causado en nuestro país.

122. En ese orden de ideas, la remisión a reglas de carácter general que efectúa la porción normativa reclamada no resulta contraria del derecho de legalidad

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

ni violenta el principio de seguridad jurídica, por el contrario, su finalidad es dotar de seguridad a los particulares que habiendo pagado un impuesto en el extranjero tengan la plena certeza de que cumple con las características del impuesto sobre la renta que están determinado a cargo y así poder hacer uso del derecho de acreditamiento consignado en la norma analizada.

123. No debe soslayarse que en los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas.

124. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez.

125. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley. Las anteriores consideraciones se encuentran cristalizadas en la tesis aislada P. XXI/ 2003<sup>16</sup>.

126. Si bien el establecimiento de cláusulas habilitantes se ha originado principalmente en el ámbito del derecho administrativo, ello no quiere decir que en otros ámbitos no se haya presentado. Por lo que aquí importa, esta Suprema Corte ha tenido ocasión de advertir su existencia tanto en el ámbito del derecho presupuestario<sup>17</sup> como en el del derecho tributario.

127. En cuanto al ámbito del derecho tributario, este Supremo Tribunal se ha pronunciado en torno a que el fundamento constitucional de tales cláusulas habilitantes reside en los artículos 73, fracción XXX y 90 de la Ley Fundamental, que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso, que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los órganos administrativos. En este sentido es aplicable la tesis aislada 1a. XXII/2012 (10a.)<sup>18</sup>.

128. En ese contexto, esta Suprema Corte también se ha pronunciado respecto a que el artículo 14, fracción III, de la Ley del SAT, resulta ser la cláusula habilitante para que el mencionado Servicio emita las reglas generales

---

<sup>16</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, de rubro: "**CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS**".

<sup>17</sup> Al respecto consúltese la jurisprudencia 2a./J. 97/2008, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio de 2008, página 404, de rubro: "**PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006. SU ARTÍCULO 9, FRACCIÓN III, CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE**".

<sup>18</sup> Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 649, de rubro: "**CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**".

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

administrativas que conforman la resolución miscelánea fiscal. Además, ha validado la constitucionalidad de dicho precepto a la luz de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Cobran aplicación al caso las tesis aisladas 1a. XXIII/2012 (10a.)<sup>19</sup> y 1a. XXIV/2012 (10a.)<sup>20</sup>.

129. Cabe señalar que la consecuencia o el producto final del ejercicio de las facultades normativas conferidas en una cláusula habilitante lo constituyen las denominadas reglas generales administrativas, sobre las cuales también este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse. Al respecto, debe destacarse que ha considerado que existen diferencias entre dichas reglas, los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes dictadas por el Presidente de la República<sup>21</sup>; que la cláusula habilitante con fundamento en la cual se expiden no constituye una delegación de facultades legislativas<sup>22</sup> ni tampoco que pugna con el principio de distribución de atribuciones de los órganos públicos<sup>23</sup> y que las reglas emitidas con base en la Ley Aduanera no transgreden los artículos 89, fracción I, y 92 de la Constitución<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 664, de rubro: **"SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE QUE AUTORIZA A DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS"**.

<sup>20</sup> Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 665, de rubro: **"SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), QUE AUTORIZA AL PRESIDENTE DE DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA"**.

<sup>21</sup> Tesis aislada P. XV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 6, de rubro: **"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EXPEDIDAS POR LOS SECRETARIOS DE ESTADO EN USO DE UNA FACULTAD AUTORIZADA POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN. DIFERENCIAS CON LOS REGLAMENTOS, DECRETOS, ACUERDOS Y ÓRDENES DICTADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA"**.

<sup>22</sup> Tesis aislada P. XII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 8, de rubro: **"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS"**.

<sup>23</sup> Tesis aislada P. XIV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 9, de rubro: **"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO"**.

<sup>24</sup> Tesis aislada P. XIII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 5, de rubro: **"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. EL ARTÍCULO 36, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, QUE AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO"**.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

130. En materia tributaria el ordenamiento que compendia todas las reglas generales es la resolución miscelánea fiscal que se emite por el Servicio de Administración Tributaria. Dichas reglas, según lo ha interpretado esta Suprema Corte en la tesis aislada P. LV/2004<sup>25</sup>, pueden llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, ya que no constituyen criterios de interpretación sino disposiciones de observancia general, lo que revela su carácter normativo, pues su finalidad consiste en precisar la regulación normativa establecida en leyes y reglamentos expedidos por el legislador y el Presidente de la República con el objetivo de lograr su eficaz aplicación, por lo que tales reglas se encuentran sujetas, entre otros, a los principios de reserva de ley, primacía de la misma y seguridad jurídica. Así, este Alto Tribunal en más de una ocasión ha verificado el apego o no a tales principios, tal y como dan cuenta las jurisprudencias 2a./J 111/2004<sup>26</sup>, P./J. 107/2006<sup>27</sup>, 2a./J. 202/2010<sup>28</sup> y 2a./J. 80/2012 (10a.)<sup>29</sup>.

131. En esa tesitura, la habilitación legal contenida en el último párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, responde firmemente a los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues no es sino a través de estas reglas

---

**PARA EXPEDIRLAS EN MATERIA DE IMPORTACIÓN, NO CONTRAVIENE LOS ARTÍCULOS 89, FRACCIÓN I, Y 92 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.**

<sup>25</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 15, de rubro: **“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL”.**

<sup>26</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 226, de rubro: **“PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. LA REGLA 3.26.10 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 1998, ASÍ COMO SUS ANEXOS 19 Y 22, AL SEÑALAR LOS DATOS QUE DEBE CONTENER AQUÉL, CUYA OMISIÓN O MANIFESTACIÓN FALSA O INEXACTA DAN LUGAR A QUE SE ACTUALICE LA CONDUCTA INFRACTORA PREVISTA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 184 DE LA LEY ADUANERA, RESPETAN EL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN”.**

<sup>27</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 7, de rubro: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004)”.**

<sup>28</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, enero de 2011, página 1111, de rubro: **“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000. LA REGLA 5.2.2. EXCEDE LO DISPUESTO TANTO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO POR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LO QUE CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LEY”.**

<sup>29</sup> Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XI, agosto de 2012, tomo 1, página 855, de rubro: **“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007. SU REGLA 4.5. RESPETA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA”.**



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

que el particular tendrá certeza en relación con la naturaleza del impuesto que pagó en el extranjero [y que no se encuentra expresamente señalado en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte] a fin de poder hacer uso del derecho de acreditamiento previsto en la normativa impugnada.

132. Ahora, el principio de legalidad en materia tributaria *in nuce* consiste en que en una ley formal y material se establezcan los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa, época de pago y exenciones), de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad exactora ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el contribuyente pueda, en todo momento, conocer de forma cierta su obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante<sup>30</sup>.
133. La interpretación del principio de legalidad tributaria en la jurisprudencia de esta Suprema Corte ha evolucionado para sostener que tiene un carácter relativo, aplicable únicamente a los elementos cuantitativos del tributo (base o tasa), lo que implica que basta un acto normativo primario del legislador que marque un límite de contenido para que el resto de circunstancias válidamente puedan abordarse por otras fuentes normativas, dentro de éstas, en primer lugar, el reglamento y, en subsecuentes lugares, por ejemplo, en las reglas generales administrativas. Al respecto son aplicables las tesis aisladas P. CXLVIII/97<sup>31</sup> y P. XLII/2006<sup>32</sup>.
134. También se ha señalado por este Tribunal Constitucional que el solo hecho de que la autoridad fiscal tenga injerencia en la circunstancia relativa al

---

<sup>30</sup> Al respecto es aplicable la jurisprudencia, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96, primera parte, página 173, de rubro: **"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"**.

<sup>31</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 78, de rubro: **"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY"**.

<sup>32</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15, de rubro: **"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN"**.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

cálculo de un elemento de las contribuciones no implica *per se* que se violente el principio de legalidad tributaria, pues basta que en la ley se establezca un procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir con precisión atendiendo al fenómeno a cuantificar, que se impida su actuación arbitraria y el contribuyente sepa a qué atenerse.

135. Consecuentemente, no se advierte por esta Sala que la porción normativa reclamada vulnere las garantías de legalidad y seguridad jurídicas como infundadamente lo alega la revisionista principal, razón por la cual debe confirmarse el estudio efectuado sobre este tema por el juez de amparo.

### 136. **Análisis del agravio quinto del escrito de revisión.**

137. Refiere la quejosa que la sentencia recurrida es violatoria de los artículos 74, 75 y 76 de la ley de Amparo y de los derechos a un desarrollo integral, propiedad privada, libre concurrencia o competencia, garantía de legalidad y retroactividad y derecho al desarrollo integral.

138. Al respecto, el juez de amparo calificó de inoperantes los planteamientos de la quejosa al advertir que la violación se hace depender de que las medidas legislativas no permiten tributar con la verdadera capacidad contributiva. Es decir, señaló el juez de amparo que la promovente hizo depender la violación a las prerrogativas mencionadas de la violación, de manera primordial del principio de proporcionalidad tributaria, cuestión que fue materia de análisis a partir de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sin que para tal análisis resulte necesario acudir a contenido de tratados o instrumentos internacionales que formen parte del orden jurídico nacional.

139. Tales razonamientos no son combatidos por la hoy recurrente en su recurso de revisión, pues se limita a manifestar en el agravio quinto que el juez debió haber aplicado un control de convencionalidad atendiendo a los tratados internacionales de los que México sea parte.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

140. Esto es, refiere únicamente la quejosa que en los tratados internacionales invocados en la demanda de amparo se contempla una protección más amplia a los derechos a un desarrollo integral, propiedad privada, libre concurrencia o competencia de los gobernados, sin embargo, con tales argumentos no confronta la razón de inoperancia expresada en la sentencia de amparo, esto es, que la violación a los derechos invocados se hacía depender de la violación a la capacidad contributiva del causante aspecto que el Juez de Amparo consideró superada sin que se existan argumentos que permitan a esta Primera Sala evaluar si fue o no correcta la decisión adoptada.
141. Por lo expuesto, devienen inoperantes los restantes argumentos que conforman el quinto agravio del recurso de revisión.

### **III. Análisis del cuarto concepto de violación del escrito inicial de demanda.**

142. En consideración de que el tribunal colegiado del conocimiento, revocó el sobreseimiento del juicio de amparo por lo que hace a las quejas Bimbo, S.A. de C.V., Corporativo Bimbo, S.A. de C.V. y Grupo Bimbo, S.A. B de C.V., decretado por el juez de distrito, respecto de los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno Transitorio, fracción XXV, del decreto por el que se expidió esa ley, esta Primera Sala realizará el estudio respectivo conforme a lo siguiente.
143. En el cuarto concepto de violación que las quejas plantearon en su demanda de amparo señalaron que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, pues establece una mecánica en la cuales se da un triple efecto negativo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, desconociendo las verdaderas utilidades fiscales netas generadas por la parte quejosa que ya pagaron impuesto y que son susceptibles de distribuirse.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

Que la fracción XXV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho y garantía de irretroactividad contenida en el artículo 14 de la CEPUM pues por una parte modifica la mecánica para determinar la UFIN del ejercicio de 2001 y por otra parte, modifica la mecánica para determinar la UFIN de los ejercicios de 2002 a 2013.

Que la UFIN determinada en cada ejercicio es un derecho adquirido que representa el haber patrimonial obtenido por la parte quejosa durante el ejercicio fiscal de 2002 al 2013, es decir la parte quejosa adquirió el derecho a considerar como UFIN, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal de cada ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado y las partidas no deducibles, lo que nada se asemeja a la UFIN determinada bajo el procedimiento establecido en la disposición que se reclama.

Aduce que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Noveno de sus Disposiciones Transitorias violan el derecho y garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no se establece de forma clara la mecánica para determinar el saldo inicial de la CUFIN al 1 de enero de 2001, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes, que, como la parte quejosa han tenido operaciones con anterioridad a dicha fecha.

Que para determinar la UFIN de 2014 la parte quejosa deberá restar del resultado fiscal de dicho ejercicio, además de otras partidas la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada, sin embargo, en el artículo 77, el legislador pasó por alto que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ya forma parte de la utilidad fiscal como un concepto disminuable y además, que dicha participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas forma parte de las partidas no deducibles que establece el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014, es decir, se le está dando un triple efecto negativo a dicho concepto respecto la UFIN del ejercicio, lo que

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

claramente deja en estado de indefensión a la parte quejosa con motivo del detrimento que se genera en su haber patrimonial.

Que las disposiciones que se tildan de inconstitucionales establecen una mecánica a través de la cual se le da un triple efecto negativo a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas de las empresas pagada, pues: i) desconoce que dicha participación ya fue disminuida para determinar la utilidad fiscal del ejercicio que sirve de base para determinar el resultado fiscal; ii) obliga a los contribuyentes a disminuir dicha participación de los trabajadores como un concepto no deducible, pues no exceptúa de dicha disminución a la fracción XXVI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014 y; iii) establece la obligación explícita de disminuir el resultado fiscal del ejercicio, la participación de los trabajadores pagada.

Que el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Noveno, fracción XXV de sus Disposiciones Transitorias violan el derecho y garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que establece una mecánica para determinar la UFIN y la CUFIN en la que se da un efecto negativo triple a la PTU pagada en el ejercicio, ocasionando que dichas cuentas no refieren la verdadera capacidad contributiva de las quejasas.

Que el hecho de que el legislador en los artículos 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Noveno fracción XXV establezca de manera retroactiva una mecánica para determinar la UFIN de los ejercicios de 2001 a 2013, distinta a la establecida en la legislación vigente en dichos ejercicios, conlleva a que se restrinja el derecho de propiedad, pues a través de dicha mecánica se está desconociendo los derechos adquiridos que han ingresado al patrimonio de los contribuyentes.

Que los artículos reclamados establecen la obligación de disminuir tres veces la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio del resultado generado en dicho periodo, por tanto, de manera

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

desproporcional se está afectando la propiedad de la parte quejosa, pues si bien durante los ejercicios fiscales de 2001 a 2013 se incrementó su patrimonio en la misma proporción que la UFIN generada en dichos ejercicios, las porciones tildadas de inconstitucionales modifican el procedimiento para determinar dicho incremento en el patrimonio y, contrario al derecho de propiedad privada, establece una mecánica que obliga a disminuir tres veces en perjuicio del incremento patrimonial obtenido la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

Que a través de las disposiciones que se reclaman deja en estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes que iniciaron operaciones con anterioridad al 1 de enero de 2001, pues no establece la forma en que se debe determinar el saldo inicial de la CUFIN ni mucho menos establece el tratamiento fiscal que se le darán a las UFINES que fueron determinadas con anterioridad al ejercicio.

144. Esta Primera Sala determina que los argumentos sintetizados resultan infundados.

145. Lo anterior se concluye así, pues contrario a lo argumentado por la quejosa no existe desproporcionalidad en la regulación de la cuenta de utilidad fiscal neta que se contiene en la fracción XXV, del artículo Noveno del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce.

146. Dicha disposición contiene los elementos siguientes:

- Que para los ejercicios 2001 a 2013, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio de que se trate.
- Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagada en el ejercicio de que se trate, de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto y, en su caso, de la participación de los trabajadores en las

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

utilidades de las empresas, ambos del mismo ejercicio, sea mayor al resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se disminuirá de la suma de las utilidades fiscales netas que se tengan al 31 de diciembre de 2013, o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo.

147. Es evidente que la medida legislativa acota dos cosas: la primera consiste en que la utilidad fiscal neta de los ejercicios dos mil a dos mil trece se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio de que se trate; la segunda, precisa que la UFIN negativa debe disminuirse del saldo de la CUFIN que se tenga acumulada al treinta y uno de diciembre de dos mil trece o de aquella que se determine en los ejercicios siguientes.
148. La situación descrita en primer término, si bien alude a la utilidad fiscal neta de los ejercicios dos mil uno a dos mil trece, ello no implica desconocimiento de las utilidades generadas con anterioridad a dicho periodo así como tampoco impide que los contribuyentes se liberen del pago del impuesto sobre la renta al momento en que distribuyan dividendos derivados de dichas cuentas.
149. Ello se desprende así en virtud de lo dispuesto por la Ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, ordenamiento legal que en el artículo 10-A, regulaba el pago del impuesto por la distribución de dividendos en los términos siguientes:

**Artículo 10-A.** Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385. También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta Ley. No se pagará el impuesto establecido en este artículo por los conceptos señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII del mencionado artículo 120, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto conforme al primer párrafo del artículo 10 de esta Ley.

No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley. El saldo de dicha cuenta sólo se podrá disminuir

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

una vez que se hubiere agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere el artículo 124-A de esta Ley.

150. Así, los efectos y las consecuencias fiscales de la distribución de dividendos que realiza una persona moral a favor de sus socios o accionistas debe ajustarse a la legislación vigente en que se generó la UFIN, siendo que si en la anualidad respectiva la medida legislativa establecía que las utilidades distribuidas provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta no causarían impuesto sobre la renta, ello es suficiente para delimitar la regulación legal de dichos dividendos, esto es, si se previó que al momento de distribuirse las cantidades a los socios o accionistas y provinieran de la CUFÍN, no sería objeto de gravamen, resulta innecesario que el artículo reclamado no haya hecho alusión a las utilidades fiscales netas anteriores al ejercicio dos mil uno.

151. Por cuanto hace a la segunda cuestión, relativa a la disminución de la cuenta de utilidad fiscal neta acumulada al treinta y uno de diciembre de dos mil trece con el saldo de la UFIN negativa generada en los años dos mil catorce y siguientes, esta Sala determina que no se transgrede el principio de proporcionalidad como lo aduce la parte quejosa.

152. Para ello, es importante retomar las consideraciones que esta Primera Sala ha sustentado al resolver el amparo directo en revisión \*\*\*\*\*, bajo la ponencia del Señor Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, en el que se definió lo siguiente:

“...como se ha venido reiterando si la UFIN del ejercicio tiene por objeto identificar las utilidades financieras de la empresa, cuando su saldo es **negativo**, ello indica que existen cantidades que salieron del haber patrimonial de la persona moral sin pagar el impuesto sobre la renta, y que no fueron tampoco para realizar los fines del negocio porque de ser ese el caso hubiesen sido deducibles, por lo que ese efecto se reconoce precisamente, al disminuir dicha UFIN negativa del saldo de CUFIN, toda vez que esta operación busca empatar en la medida de lo posible la utilidad fiscal con la utilidad contable.

Así pues, no es que se afecten utilidades que la empresa tuvo en otros ejercicios, pues simplemente se actualiza la realidad económica de la empresa, para que se entere correctamente el impuesto correspondiente a las ganancias de los ingresos que no pasaron por resultado fiscal cuando las mismas se repartan; pues es de recordarse



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

que los dividendos no necesariamente se decretan y distribuyen cada ejercicio fiscal, y es en aquél en que se distribuyan materialmente, cuando se debe revisar si están liberados de impuesto o no.

Además de no realizar dichos ajustes al saldo de la CUFIN, podría ocurrir que en cada ejercicio, la utilidad generada por conceptos que no pasan por resultado fiscal se distribuyera mediante partidas no deducibles, sin pagar el impuesto correspondiente, lo que se traduciría en que la persona moral no sufrague los gastos públicos en función de su verdadera capacidad contributiva.

153. Y al pronunciarse sobre la violación al principio de retroactividad, se dijo lo siguiente:

Luego, si en los ejercicios fiscales hasta dos mil uno, la persona moral integró la CUFIN bajo la mecánica indicada en la ley vigente, sin disminuir la UFIN negativa del saldo de dicha cuenta, pero no realizó ningún pago de dividendos que provinieran de la misma, resulta claro que no se actualiza el segundo de los elementos del supuesto previsto por las disposiciones legales vigentes en esa época y menos aún su consecuencia, por lo que ésta puede válidamente modificarse por una ley posterior, sin considerarse que por ello se viola la garantía de irretroactividad de la ley.<sup>33</sup>

A más de lo anterior, debemos recordar, que la integración de la CUFIN, tal y como se prevé en las normas reclamadas, tiene por objeto actualizar el saldo de la cuenta, conforme a la realidad económica de la empresa, en el momento en que se distribuyan utilidades vía dividendos, para identificar las que ya pagaron impuestos y las que tendrán que hacerlo, por lo que, las disposiciones reclamadas no violan la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución General de la República, ya que no modifican o alteran algún derecho adquirido al amparo de la ley anterior ni supuestos o consecuencias que se hayan verificado durante la vigencia de la misma.

154. Tales consideraciones dan respuesta al planteamiento formulado por la parte quejosa en esta porción de su agravio; al respecto esta nueva integración de la Primera Sala no advierte razón que implique un cambio de la decisión adoptada por lo que se estima prudente reiterar el citado criterio, ante ello resulta infundado el primer concepto de violación.

155. Por otra parte la quejosa refiere que el artículo 77, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, concerniente al deber de las personas morales

---

<sup>33</sup> Como apoyo a los razonamientos sostenidos en lo conducente, resulta aplicable por analogía, lo resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en el amparo en revisión \*\*\*\*\*, en sesión de cinco de julio de dos mil dos cuyas consideraciones se comparten.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta a partir del primero de enero de dos mil catorce es inconstitucional al obligar a restar en más de una ocasión [refiere que son tres ocasiones] la participación de los trabajadores en las utilidades a fin de determinar la utilidad fiscal neta, lo que reduce el saldo de la CUFIN sin justificación alguna.

156. El efecto múltiple ocasiona -continúa expresando la quejosa- que el saldo de la CUFIN no corresponda realmente a la utilidad financiera de la persona moral que ya pasó por el resultado fiscal, sino a una cantidad menor arbitrariamente establecida por el legislador.

157. A fin de analizar el reclamo de la parte quejosa, resulta útil reproducir el contenido de la disposición legal reclamada, que es del contenido siguiente:

**“Artículo 77.** Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley.

...

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo.

...

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, la participación de los trabajadores en las

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine conforme al párrafo anterior, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.  
...”

158. De artículo transcrito, se advierten dos tipos de obligaciones concretas: *i)* la primera vincula a las personas morales a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta; y *ii)* la relativa a determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, disminuyendo del resultado fiscal los conceptos expresamente dispuestos por el legislador.
159. Obtenida la utilidad fiscal neta, la sociedad deberá incorporarla a la cuenta de utilidad fiscal neta acumulada, lo que le permitirá mantener el control de las ganancias reales a fin de que una vez distribuidas a los socios o accionistas [dividendos] no causen el impuesto sobre la renta.
160. Ahora, de los argumentos que han quedado sintetizados, se advierte por esta Sala que el planteamiento de constitucionalidad de la parte quejosa se centra medularmente en la desproporcionalidad que atribuye a la medida legislativa de la que desprende la obligación para las empresas de disminuir en más de una ocasión el monto de la PTU pagada en el ejercicio cuando determine la utilidad fiscal neta del ejercicio.
161. Antes de fijar el alcance de la disposición reclamada, es pertinente retomar los aspectos medulares que esta Suprema Corte ha establecido en relación con la “utilidad fiscal neta”.
162. Al resolver el amparo directo en revisión **\*\*\*\*\***, por unanimidad de cinco votos, esta Primera Sala estableció las consideraciones siguientes.
- La UFIN tiene por objeto igualar, en la medida de lo posible, la utilidad fiscal del ejercicio con la contable, reflejando así la auténtica situación financiera de la empresa en el ejercicio, si es positiva, es porque existe

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

utilidad financiera susceptible de ser distribuida, pero si es negativa, ello implica que existió una pérdida contable, y por ello, una vez comparada con el saldo de CUFIN (sumada o disminuida), permitirá conocer cuáles de dichas utilidades han quedado liberadas del pago del impuesto sobre la renta, pues los ingresos de donde se generaron ya pasaron por resultado fiscal, y cuáles causarán el impuesto conforme al artículo 11 de la ley de la materia, al provenir de conceptos que no han pasado por resultado fiscal.

- Actualmente el concepto que se asimila a la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio lo es la denominada 'utilidad integral'<sup>34</sup>, como parte del capital ganado, esto es, la utilidad financiera de la empresa.
- El cálculo de la UFIN del ejercicio, previsto en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer que se disminuya del resultado fiscal el impuesto pagado y las partidas no deducibles indicadas, busca de la forma más simple posible, la identificación de las utilidades financieras de la persona moral.
- Si por definición, la UFIN es el indicador de la utilidad real obtenida por la persona moral en el ejercicio, que no es la misma como se ha dicho, que la arrojada por el resultado fiscal, sino aquella que financieramente reporta la persona moral y que desde luego (a diferencia de ese resultado) sí puede ser positiva o negativa; es congruente con el objetivo del concepto Utilidad Fiscal Neta, que para su determinación se disminuyan del resultado fiscal, el impuesto sobre la renta pagado y las erogaciones realizadas por el contribuyente, que representaron, en términos de las disposiciones fiscales partidas no deducibles a efectos del cálculo de la base gravable del impuesto pues, financieramente ambas partidas ya no forman parte del patrimonio de la empresa, esto es, contablemente sí fueron consideradas en los estados financieros, al representar gastos

---

<sup>34</sup> Conforme al párrafo 79 de la NIF A-5, se define como: "...el incremento del capital ganado de una entidad lucrativa, durante un periodo contable, derivado de la utilidad o pérdida neta, más otras partidas integrales. En caso de determinarse un decremento del capital ganado en estos mismos términos, existe una pérdida integral."

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

para la persona moral, que necesariamente repercuten en la determinación de su utilidad financiera.

- Es incorrecto el planteamiento en el sentido de que al disminuir las partidas no deducibles de referencia, del resultado fiscal para calcular la UFIN del ejercicio, adicionadas con el impuesto pagado en el mismo, dichas partidas tienen un doble efecto, pues como quedó explicado, la utilidad financiera que se busca reflejar con dicho concepto no es la misma que la utilidad fiscal que deriva de la resta de las deducciones autorizadas o no, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

163. El Tribunal Pleno, al resolver la contradicción de tesis 45/2012, en sesión de veintiuno de febrero de dos mil trece, se pronunció en el sentido siguiente:

“El hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad fiscal (o en el resultado fiscal) y, por ende, dé lugar al pago del impuesto sobre la renta, se traduce también en la posibilidad de calcular la denominada “utilidad fiscal neta”, que debe registrarse en la cuenta correspondiente (denominada CUFIN), cuyo saldo refleja las utilidades que ya han pagado impuesto y, por tanto, pueden ser distribuidas como dividendos sin pagar impuesto al ya haberse enterado por vía de la utilidad o resultado fiscal.

Por lo tanto, en la medida en la que una sociedad haya determinado un resultado fiscal, podrá además generar una **utilidad fiscal neta** (UFIN), que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, deriva de restar al resultado fiscal del ejercicio<sup>35</sup>, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esa Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 del propio ordenamiento. En relación con esta utilidad fiscal neta, y la cuenta en la que se refleja, puede señalarse que es el equivalente fiscal del concepto financiero de utilidades retenidas.

Así, dado que en la cuenta de utilidad fiscal neta se registran las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta, su saldo irá disminuyendo conforme se vayan repartiendo los dividendos correspondientes; cuando el saldo de la CUFIN se agote o cuando no se hubiere generado, los dividendos que se lleguen a repartir, deberán pagar el impuesto al que se refiere el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y al que se ha venido haciendo alusión como impuesto por

---

<sup>35</sup> Conforme al artículo 10 de la citada legislación el mencionado resultado fiscal se determinaba disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas, y a esa utilidad fiscal se le disminuían, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, aunque cabe aclarar que a partir del 2005, a la citada utilidad se le disminuyen también la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas que en su caso se haya pagado en el ejercicio.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

dividendos.

En otras palabras, se puede afirmar que dicho impuesto por dividendos se pagará en la medida en la que se decreta su reparto con base en la utilidad financiera, cuando dicha utilidad provenga de conceptos respecto de los cuales la sociedad no haya realizado un valor que constituya un ingreso ni pagado por éste el impuesto sobre la renta, y en tanto que el saldo de la CUFIN sea menor a la referida utilidad financiera.

Si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN (esto es, si el saldo de dicha cuenta es excedido por el monto de los dividendos distribuidos), entonces tal circunstancia dará lugar al pago del impuesto por dividendos, el cual se determina sobre una base diferente a la del monto entregado al socio, a fin de que el tributo resultante se calcule sobre la ganancia de la cual proviene el dividendo.

Es importante no perder de vista que las utilidades que se reparten, cuando exceden el saldo de la CUFIN (cuenta esta en la que se reflejan las utilidades fiscales que, pasando por resultado fiscal, dieron ya lugar al pago del impuesto sobre la renta), corresponden a utilidades financieras o contables que, como se ha señalado ya, pueden derivar de conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como ingreso, de conceptos que la propia Ley considera como ingreso no acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiere pagado impuesto sobre la renta, lo cual puede explicarse en las discrepancias existentes entre la medición financiera y la fiscal, de lo que debe entenderse por utilidad.

De lo expuesto se pone de manifiesto que la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) es una cuenta obligatoria de recordatorio en la empresa de acuerdo con lo que establece el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la que se lleva el valor actualizado de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto sobre la renta y que, por ende, cuando el accionista las reciba no tiene por qué pagar otra vez el impuesto relativo. La intención de llevar esta cuenta es que sirva de marco medidor cuando se pagan dividendos a fin de saber si éstos corresponden o no a utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo<sup>36</sup>.

De acuerdo con tales reflexiones jurídicas, es dable concluir que las normas que regulan el procedimiento de integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), sí pueden ser sujetas al escrutinio constitucional a la luz de las garantías tributarias de equidad y proporcionalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien no se relacionan con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, al no prever algún elemento esencial del impuesto sobre la renta, e incluso se determina en forma posterior a su liquidación, por lo que opera fuera de la estructura de la contribución; lo cierto es que dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos que realicen las personas morales, pues se proyecta como parámetro de medición de las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pasaron por resultado fiscal y

---

<sup>36</sup> Concepto acuñado por este Tribunal Pleno, al resolver la contradicción de tesis número 233/2009, en sesión del diez de mayo de dos mil diez, por mayoría de nueve votos.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

pagaron impuesto, por lo que no volverán a causarlo cuando se distribuyan, máxime que si el reparto de dividendos no proviene de la CUFIN o si es excedido su saldo por el monto distribuido, entonces dará lugar al pago del gravamen por dividendos; lo que pone de manifiesto que la integración de la mencionada cuenta es fundamental para verificar si debe pagarse impuesto en caso de distribuir las aludidas utilidades, y en el último supuesto para determinar incluso el monto a pagar por ese gravamen.

Se expone tal aserto, pues si existe saldo en la CUFIN y los dividendos que se decreten provienen en su totalidad de dicha cuenta, debe entenderse que los ingresos inherentes a la utilidad respectiva que se está repartiendo ya causaron y pagaron el impuesto sobre la renta correspondiente; en tanto que en el supuesto de que no exista saldo en la mencionada cuenta, o bien, las utilidades o dividendos distribuidos excedan dicho saldo, se entenderá que el dividendo decretado no se ha reflejado en la utilidad corporativa y que, por tal motivo, no ha cubierto el impuesto sobre la renta respectivo hasta por la diferencia excedente de CUFIN.

Así pues, la existencia de saldo en dicha cuenta trasciende a la obligación de pago del impuesto, pues precisamente, la circunstancia que determinará la obligación de calcular y pagar el impuesto sobre la renta es el hecho de que el dividendo decretado provenga de la CUFIN y es que, la justificación de la existencia de la misma y de los efectos que corresponden a los dividendos que provengan de dicha cuenta, están directamente relacionados con el propósito de equiparar a la UFIN con la utilidad contable, es decir, con la ganancia susceptible de ser distribuida.

164. De acuerdo con los criterios de este Tribunal Constitucional, la utilidad fiscal neta (UFIN) del ejercicio es el indicador de la utilidad real obtenida por la persona moral en el ejercicio, mientras que la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) es la cuenta obligatoria de recordatorio en la empresa en la que se lleva el valor actualizado de las UFINES -utilidades pendientes de distribuir- que ya pagaron impuesto sobre la renta.

165. En el mismo sentido, destaca que las normas que regulan el procedimiento de integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), sí pueden ser sujetas al escrutinio constitucional a la luz de las garantías tributarias de equidad y proporcionalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

166. Lo anterior, sin duda, hace necesario interpretar el contenido de las disposiciones reclamadas, pues sólo a partir de ello, podrá esta Primera Sala concluir si la medida legislativa resulta desproporcional al obligar a los

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

contribuyentes a restar en más de una ocasión el monto de la PTU pagada en el ejercicio cuando determine la UFIN del ejercicio, o bien, si la desproporcionalidad alegada es consecuencia de la interpretación que se realiza en la demanda de amparo.

167. Al respecto, esta Primera Sala ha ponderado la posibilidad de llevar a cabo una interpretación conforme de la normativa aplicada, realizado para ello las siguientes precisiones:<sup>37</sup>

168. La supremacía normativa de la Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir de parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que tales normas, a la hora de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales (en

---

<sup>37</sup> Tesis 1a./J. 37/2017 (10a.). **INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA.** A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la supremacía normativa de la Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir como parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que tales normas, a la hora de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales; de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se elija aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución. En otras palabras, esa supremacía intrínseca no sólo opera en el momento de la creación de las normas, cuyo contenido ha de ser compatible con la Constitución en el momento de su aprobación, sino que se prolonga, ahora como parámetro interpretativo, a la fase de aplicación de esas normas. A su eficacia normativa directa se añade su eficacia como marco de referencia o criterio dominante en la interpretación de las restantes normas. Este principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento con la Constitución, reiteradamente utilizado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una consecuencia elemental de la concepción del ordenamiento como una estructura coherente, como una unidad o contexto. Es importante advertir que esta regla interpretativa opera con carácter previo al juicio de invalidez. Es decir, que antes de considerar a una norma jurídica como constitucionalmente inválida, es necesario agotar todas las posibilidades de encontrar en ella un significado que la haga compatible con la Constitución y que le permita, por tanto, subsistir dentro del ordenamiento; de manera que sólo en el caso de que exista una clara incompatibilidad o una contradicción insalvable entre la norma ordinaria y la Constitución, procedería declararla inconstitucional. En esta lógica, el intérprete debe evitar en la medida de lo posible ese desenlace e interpretar las normas de tal modo que la contradicción no se produzca y la norma pueda salvarse. Así el juez ha de procurar, siempre que sea posible, huir del vacío que se produce cuando se niega validez a una norma y, en el caso concreto, de ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que salve la aparente contradicción. Ahora bien la interpretación de las normas conforme a la Constitución se ha fundamentado tradicionalmente en el principio de conservación de ley, que se asienta a su vez en el principio de seguridad jurídica y en la legitimidad democrática del legislador. En el caso de la ley, fruto de la voluntad de los representantes democráticamente elegidos, el principio general de conservación de las normas se ve reforzado por una más intensa presunción de validez. Los tribunales, en el marco de sus competencias, sólo pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no resulte posible una interpretación conforme con la Constitución. En cualquier caso, las normas son válidas mientras un tribunal no diga lo contrario. Asimismo, hoy en día, el principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, se ve reforzado por el principio pro persona, contenido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos escenarios en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma.



## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

consonancia o de conformidad con la Constitución); de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se escoja aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución. En otras palabras, esa supremacía intrínseca no sólo opera en el momento de la creación de las normas inconstitucionales (cuyo contenido ha de ser compatible con la Constitución en el momento de su aprobación), sino que se prologan, ahora como parámetro interpretativo, a la fase de aplicación de esas normas. A su eficacia normativa directa se añade su eficacia como marco de referencia o criterio dominante en la interpretación de las restantes normas.

169. Este principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, reiteradamente utilizado por esta Suprema Corte, es una consecuencia elemental de la concepción del ordenamiento como una estructura coherente, como una unidad o contexto. Es importante advertir que esta regla interpretativa opera con carácter previo al juicio de invalidez. Es decir, que antes de considerar a una norma jurídica como constitucionalmente inválida, es necesario agotar todas las posibilidades de encontrar en ella un significado que la haga compatible con la Constitución y que le permita, por tanto, subsistir dentro del ordenamiento; de manera que sólo en el caso de que exista una clara incompatibilidad o una contradicción insalvable entre la norma ordinaria y la Constitución, procedería declararla inconstitucional.
170. En esta lógica, el intérprete debe evitar en la medida de lo posible ese desenlace e interpretar las normas de tal modo que la contradicción no se produzca y la norma pueda salvarse. El juez ha de procurar, siempre que sea posible, huir del vacío que se produce cuando se niega validez a una norma y, en el caso concreto, de ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que salve la aparente contradicción.
171. La interpretación de las normas conforme a la Constitución se ha fundamentado tradicionalmente en el principio de conservación de ley, que se asienta a su vez en el principio de seguridad jurídica y en la legitimidad democrática del legislador. En el caso de la ley, fruto de la voluntad de los

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

representantes democráticamente elegidos, el principio general de conservación de las normas se ve reforzado por una más intensa presunción de validez. Los tribunales, en el marco de sus competencias, sólo pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no resulte posible una interpretación conforme con la Constitución. En cualquier caso, las normas son válidas mientras un tribunal no diga lo contrario.

172. Asimismo, hoy en día, el principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, se ve reforzado por la reciente reforma constitucional en materia de derechos humanos. El principio *pro persona*, contenido en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos escenarios, en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma.
173. En relación con la interpretación de normas legales, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado diversos matices. Ha determinado que los enunciados normativos que integran las fuentes de derecho, en cuanto formulaciones lingüísticas, son susceptibles de admitir diversas interpretaciones que trascienden al ámbito de la legalidad, lo cual sucede cuando determinadas interpretaciones del material jurídico resulten contrarias a la Constitución.
174. Ante ello, se impone que esta Sala delimite el alcance de las normas legales impugnadas aplicando para ello los parámetros de regularidad constitucional que privilegian el principio de conservación de ley, y solo en el escenario de que no se logre armonizarla con la Constitución, se declarará su inconstitucionalidad.
175. El artículo 9, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>38</sup>, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, establece que la utilidad fiscal

---

<sup>38</sup> **Artículo 9.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

del ejercicio deberá determinarse restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, además de las cantidades que pagó la empresa por concepto de PTU.

176. Esta utilidad fiscal [que lleva inmersa la disminución de la PTU pagada] puede ser disminuida con el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que el contribuyente tuviera pendientes de amortizar, el resultado de tal operación da origen al resultado fiscal del ejercicio, mismo que servirá de base para determinar el impuesto sobre la renta a cargo del causante.

177. Lo anterior puede apreciarse gráficamente en el siguiente ejemplo:

Cálculo del resultado fiscal:		
	Ingresos	100
Menos (-)	Deducciones	0
Menos (-)	PTU pagada	10
Igual a (=)	Utilidad Fiscal	90
Menos (-)	Pérdidas anteriores	0
Igual a (=)	Resultado Fiscal	90

178. En relación con lo anterior, el párrafo tercero del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente establece que:

179. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará utilidad fiscal neta, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto,

---

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo:

Graficando lo anterior, se tiene lo siguiente:

Cálculo de la UFIN	
Resultado Fiscal	90
Menos (-) Partidas no deducibles <sup>39</sup>	10
(-) ISR pagado	30
Menos (-) PTU pagada <sup>40</sup>	10
Igual a (=) UFIN	(40)

180. Pues bien, una interpretación conforme de la medida legislativa orienta la decisión de esta Primera Sala en el sentido de que no hay transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, siempre que en la determinación de la UFIN del ejercicio las empresas disminuyan del resultado fiscal del ejercicio los siguientes conceptos: *i)* el impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 9 de la Ley de la materia; *ii)* el monto de las partidas no deducibles [en este rubro no debe incluirse el monto de PTU pagada en el ejercicio], y *iii)* el monto resultante en los casos de que se tenga obligación de acumular los montos proporcionales de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero de conformidad con los párrafos segundo y cuarto del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

181. La razón de excluir la PTU como partida no deducible -únicamente para efectos de la determinación de la UFIN- tiene como propósito evitar la configuración de una utilidad neta que no corresponde a la realidad económica de la empresa. Esto es así, pues si el monto de la PTU, pagada en el ejercicio se refleja en la obtención del resultado fiscal, ello es suficiente a criterio de esta Primera Sala para que la utilidad fiscal neta sea equivalente con la ganancia real o contable de la sociedad.

---

<sup>39</sup> La PTU pagada es un concepto no deducible. Es en este momento en el que la parte quejosa sustenta una segunda disminución del mismo concepto.

<sup>40</sup> En este rubro, precisa la quejosa que se resta en un tercer momento el monto de la PTU pagada.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

182. La misma razón sustenta la conclusión respecto a la supuesta tercera ocasión en que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe disminuirse conforme al tercer párrafo del artículo 77, cuya inconstitucionalidad se cuestiona.
183. Luego, al haberse considerado expresamente la participación de los trabajadores en la determinación de la utilidad fiscal, es claro que los particulares no deben restar nuevamente ese rubro al cuantificar la UFIN del ejercicio, eliminándose así cualquier posibilidad de generar un doble impacto en el cálculo.
184. De conformidad con las consideraciones que anteceden, no existe disposición legal alguna que ordene tomar en consideración dos veces lo que se haya pagado por participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, por lo que la medida legislativa no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que la parte quejosa asegura lesionado.
185. Por otra parte, resulta infundado el planteamiento de la recurrente en el sentido de que la fracción XXV del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho y garantía de irretroactividad.
186. Del Artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, se advierte la obligación de los causantes del impuesto referido de disminuir el monto de la utilidad fiscal neta negativa<sup>41</sup> obtenida en el ejercicio de la suma de utilidades fiscales netas que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, o en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en ejercicios posteriores, hasta agotarlo.

---

<sup>41</sup> Conforme al párrafo segundo, de la fracción XXV del artículo Noveno Transitorio analizado, el concepto de UFIN negativa está referido a la diferencia que se obtiene al comparar el resultado fiscal del ejercicio con la suma del impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio de que se trate más las partidas no deducibles y en su caso, de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, cuando estos últimos sean mayores.

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

187. Al respecto, esta Primera Sala ha definido<sup>42</sup> que la obligación de disminuir la UFIN negativa del saldo de la cuenta de utilidades fiscales netas que se tengan al cierre del ejercicio inmediato anterior no implica que se afecten utilidades que la empresa tuvo en ejercicios pasados, pues simplemente se actualiza la realidad económica de la empresa, para que se entere correctamente el impuesto correspondiente a las ganancias de los ingresos que no pasaron por resultado fiscal cuando las mismas se repartan; pues es de recordar que los dividendos no necesariamente se decretan y distribuyen cada ejercicio fiscal, y es en aquél en que se distribuyan materialmente, cuando se debe revisar si están liberados de impuesto o no.

188. El criterio mencionado, establece lo siguiente:

“...como se ha venido reiterando si la UFIN del ejercicio tiene por objeto identificar las utilidades financieras de la empresa, cuando su saldo es **negativo**, ello indica que existen cantidades que salieron del haber patrimonial de la persona moral sin pagar el impuesto sobre la renta, y que no fueron tampoco para realizar los fines del negocio porque de ser ese el caso hubiesen sido deducibles, por lo que ese efecto se reconoce precisamente, al disminuir dicha UFIN negativa del saldo de CUFIN, toda vez que esta operación busca empatar en la medida de lo posible la utilidad fiscal con la utilidad contable.

Así pues, no es que se afecten utilidades que la empresa tuvo en otros ejercicios, pues simplemente se actualiza la realidad económica de la empresa, para que se entere correctamente el impuesto correspondiente a las ganancias de los ingresos que no pasaron por resultado fiscal cuando las mismas se repartan; pues es de recordarse que los dividendos no necesariamente se decretan y distribuyen cada ejercicio fiscal, y es en aquél en que se distribuyan materialmente, cuando se debe revisar si están liberados de impuesto o no.

Además de no realizar dichos ajustes al saldo de la CUFIN, podría ocurrir que en cada ejercicio, la utilidad generada por conceptos que no pasan por resultado fiscal se distribuyera mediante partidas no deducibles, sin pagar el impuesto correspondiente, lo que se traduciría en que la persona

---

<sup>42</sup> Al fallar el amparo directo en revisión \*\*\*\*\* , en sesión de cuatro de noviembre de dos mil once, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Jorge Mario Pardo Rebolledo (Ponente), José Ramón Cossío Díaz (quien formuló voto concurrente), Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea así como de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

Dicho criterio se replicó por la actual integración de esta Primera Sala al fallarse el Amparo en Revisión \*\*\*\*\* , en sesión de veintiocho de junio de dos mil diecisiete por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, (reservó su derecho a formular voto concurrente), José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, (reservó su derecho a formular voto concurrente), Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena (Ponente), y la Ministra Norma Lucía Piña Hernández (reservó su derecho a formular voto concurrente).

## AMPARO EN REVISIÓN 655/2016

moral no sufrague los gastos públicos en función de su verdadera capacidad contributiva.”

189. Y al pronunciarse sobre la violación al principio de retroactividad, se dijo lo siguiente:

“Luego, si en los ejercicios fiscales hasta dos mil uno, la persona moral integró la CUFIN bajo la mecánica indicada en la ley vigente, sin disminuir la UFIN negativa del saldo de dicha cuenta, pero no realizó ningún pago de dividendos que provinieran de la misma, resulta claro que no se actualiza el segundo de los elementos del supuesto previsto por las disposiciones legales vigentes en esa época y menos aún su consecuencia, por lo que ésta puede válidamente modificarse por una ley posterior, sin considerarse que por ello se viola la garantía de irretroactividad de la ley.<sup>43</sup>

A más de lo anterior, debemos recordar, que la integración de la CUFIN, tal y como se prevé en las normas reclamadas, tiene por objeto actualizar el saldo de la cuenta, conforme a la realidad económica de la empresa, en el momento en que se distribuyan utilidades vía dividendos, para identificar las que ya pagaron impuestos y las que tendrán que hacerlo, por lo que, las disposiciones reclamadas no violan la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución General de la República, ya que no modifican o alteran algún derecho adquirido al amparo de la ley anterior ni supuestos o consecuencias que se hayan verificado durante la vigencia de la misma.”

190. Tales consideraciones dan respuesta al planteamiento formulado por la parte quejosa en esta porción de su agravio; de ahí lo infundado del mismo.

191. De acuerdo con lo razonado, esta Primera Sala considera innecesario, el estudio de los conceptos de violación contenidos en la demanda de amparo, en los que la parte quejosa sostiene la inconstitucionalidad de las normas reclamadas por violentar las garantías de proporcionalidad, derecho a la propiedad y seguridad jurídica, pues en realidad la parte quejosa hace depender tal violación de una premisa incorrecta consistente en que se le obliga a restar en tres ocasiones el monto de la PTU pagada en el ejercicio al determinar el monto de la utilidad fiscal neta del ejercicio, interpretación que fue desvirtuada en la sentencia recurrida.

---

<sup>43</sup> Como apoyo a los razonamientos sostenidos en lo conducente, resulta aplicable por analogía, lo resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en el amparo en revisión \*\*\*\*\*, en sesión de cinco de julio de dos mil dos cuyas consideraciones se comparten.

**VIII. DECISIÓN.**

192. Al haber sido infundados los agravios formulados por las autoridades responsables en sus recursos de revisión e infundados los agravios formulados por las quejas se confirma la sentencia recurrida.

Por lo anterior, 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 ampara y protege a **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra el artículo 39, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir el uno de enero de dos mil catorce, para los efectos precisados en la sentencia recurrida.

**TERCERO.** La justicia de la unión no ampara ni protege a **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable**, en contra del artículo 5 párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, decimocuarto y último de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

**CUARTO.** La justicia de la unión no ampara ni protege a **Bimbo, Sociedad Anónima de Capital Variable, Corporativo Bimbo, S.A. de C.V. y Grupo Bimbo, Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable**, en contra de los artículos 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y artículo noveno transitorio fracción XXV, del decreto por el que se expidió dicha Ley, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.



## **AMPARO EN REVISIÓN 655/2016**

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 116 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, Y 110 Y 113 DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EL ACUERDO GENERAL 11/2017, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.